

Ministerstvo financí
České republiky

Čj. 181/30.028/1994

Vyřizuje: Palkoska, linka 2795

Pokyn č. D-86

o uplatňování daně z přidané hodnoty u organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání

Při uplatňování daně z přidané hodnoty u rozpočtových a příspěvkových organizací, obcí a ostatních organizací, které nebyly zřízeny za účelem podnikání (dále jen "neziskové organizace") se zásadně vychází z jednotlivých ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon"). V návaznosti na zákon tento pokyn vymezuje pouze otázky vyplývající ze specifického postavení těchto organizací. V první části pokynu jsou vymezena obecná ustanovení, která se týkají všech neziskových organizací. V dalších částech pokynu jsou v návaznosti na jednotlivá ustanovení zákona upřesněny přístupy k uplatňování daně z přidané hodnoty (dále jen "DPH") ve vybraných oborech, kde neziskové organizace působí a samostatná část pokynu je věnována problematice uplatňování DPH u obcí.

A. Obecná ustanovení

1. Předmět daně

Předmětem DPH jsou ve smyslu § 2 odst. 1 zákona zdanitelná plnění, tj. dodání zboží, poskytování služeb a převody a využití práv, a to v rámci podnikání. Pro neziskové organizace platí s účinností od 1. 8. 1993 v návaznosti na účinnost zákona č. 196/1993 Sb., specifický přístup, podle něhož se u subjektů, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, se za

zdanitelné plnění považují plnění, u nichž příjmy z těchto plnění podléhají dani z příjmů.

U neziskových organizací jsou tedy předmětem DPH zdanitelná plnění z hospodářské činnosti, která podléhají dani z příjmů. Dani z příjmů přitom podléhají příjmy, o kterých neziskové organizace oprávněně účtují v oblasti hospodářské činnosti (vyhláška ministerstva financí č. 205/1991 Sb., o hospodaření s rozpočtovými prostředky státního rozpočtu České republiky a o finančním hospodaření rozpočtových a příspěvkových organizací), v oblasti podnikání, resp. ziskově provozovaných činností.

Členské příspěvky občanských sdružení s povinným členstvím jsou považovány za zdanitelné plnění a jsou předmětem DPH. Tyto příspěvky jsou úhradou za služby poskytované sdruženími svým členům.

Předmětem DPH u neziskových organizací nejsou plnění, která podle § 18 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nejsou předmětem této daně. Jedná se zejména o plnění vyplývající z poslání těchto organizací, které jsou stanoveny zvláštními předpisy nebo o plnění z činností vymezených ve statutu, stanovách, zřizovacích a zakladatelských listinách, u nichž náklady (výdaje) vynaložené podle tohoto zákona na jejich dosažení, zajištění a udržení jsou vyšší než příjmy. Členské příspěvky občanských sdružení s nepovinným členstvím jsou považovány za příjmy z hlavní činnosti občanského sdružení a proto nejsou zdanitelným plněním.

Budou-li neziskové organizace v rámci své hlavní činnosti provozovat činnosti, které budou po skončení ročního zdaňovacího období považovány za předmět daně z příjmů a zdaněny touto daní podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nebude pro účely DPH i tato hlavní činnost u plátce DPH zpětně považovaná za zdanitelné plnění, tj. nebude u ní dodatečně uplatňována daň na výstupu, avšak nebude uplatňován ani odpočet daně na vstupu.

Pokud byly neziskové organizace v období od 1. 1. 1993 do 31. 7. 1993 zaregistrovány jako plátcí daně, nelze pro ně v tomto

období uplatnit přístup platný pro vymezení zdanitelného plnění od 1. 8. 1993, tj. jejich registrace nebude se zpětnou platností rušena, ale nebude ani zpětně upravována jejich daňová povinnost. Pokud tyto organizace, které byly plátcí daně, neprováděly v období od 1. 8. 1993 do 31. 12. 1993 zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona, bylo jejich povinností předložit dodatečné přiznání na uplatněný odpočet daně na vstupu.

2. Registrace plátců daně

Neziskové organizace jsou povinny se registrovat jako plátcí daně, pokud dosáhnou obratu z hospodářské činnosti stanoveného v § 5 zákona. Obratem se přitom rozumějí příjmy a výnosy za zdanitelná plnění bez plnění osvobozených od daňové povinnosti podle § 25 zákona. Pokud organizace tohoto obratu nedosáhne, může se registrovat jako plátce dobrovolně, pokud se jedná o osobu podléhající dani, tj. osobu provádějící zdanitelná plnění.

Pokud se nezisková organizace zaregistrovala dobrovolně jako plátce daně podle § 5 odst. 4 zákona a neprovádí zdanitelná plnění, má možnost požádat místně příslušný finanční úřad o zrušení této registrace. Plátce daně je v tomto případě povinen odvést daň, daň z obratu nebo dovozní daň u majetku, u kterého uplatnil odpočet daně, a to ze zůstatkové ceny investičního majetku a z pořizovací ceny zásob k datu zrušení registrace.

3. Odpočet daně

Neziskové organizace jsou povinny provádět zkracování nároku na odpočet daně podle § 20 odst. 1 zákona. V případě, že plátce má obrat nejen za svá zdanitelná plnění u nichž má nárok na odpočet daně, tj. za tuzemská plnění podléhající dani na výstupu se sazbou 5 % nebo 23 % i za zdanitelná plnění osvobozená od daňové povinnosti podle § 25, u nichž nárok na odpočet daně nemá, je povinen zkracovat nárok na odpočet daně koeficientem podle § 20 odstavce 1 zákona. Tento koeficient se vypočte jako podíl, v jehož čitateli je součet cen bez daně za zdanitelná plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet (součet řádků 32+33+34+35+36 daňového přiznání), a ve jmenovateli celkový součet cen bez daně

za všechna uskutečněná plnění v tomto zdaňovacím období (součet řádků 31+32+33+34+35+36 daňového přiznání), tedy jak za zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně, tak za zdanitelná plnění osvobozená od daně podle § 25 zákona. U neziskových organizací se do jmenovatele koeficientu započítávají i dotace, příspěvky, popřípadě jiné prostředky ze státního nebo místních rozpočtů a tržby z hlavní činnosti. Vypočtený koeficient se zaokrouhuje na čtyři desetinná místa nahoru podle § 20 odst. 1 zákona.

B. Zdravotnictví

Osvobození od daňové povinnosti pro služby zdravotnické péče zařazené do oboru JKV 964, které jsou prováděny oprávněnými subjekty, dále pro dodání zboží a poskytování služeb oprávněnými subjekty v souvislosti se zdravotními výkony a pro zdravotní pojištění upravuje § 32 zákona.

Oprávněnými subjekty jsou ve smyslu zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů a zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních státní i nestátní zdravotnická zařízení:

- 1) zařízení hygienické služby
- 2) zařízení léčebně preventivní péče
 - a) zařízení ambulantní péče (samostatné a sdružené ordinace lékařů)
 - b) nemocnice
 - c) dopravní zdravotnické služby sloužící přepravě nemocných, záchranná služba
 - d) zařízení závodní preventivní péče
 - e) odborné léčebné ústavy (léčebny tuberkulózy a respiračních nemocí, psychiatrické léčebny, rehabilitační ústavy a další léčebny, ozdravovny a noční sanatoria, lázeňské léčebny)
 - f) zvláštní dětská zařízení (kojenecké ústavy, dětské domovy a jesle pečující o děti do 3 let věku)
 - g) zařízení lékárenské péče (lékárny a výdejny prostředků zdravotnické techniky)

- h) zařízení zhotovující a opravující určité druhy prostředků zdravotnické techniky
- 3) další zařízení soustavy zdravotnických zařízení .
- a) zařízení pro výchovu a výuku a pro další vzdělávání zdravotnických pracovníků
 - b) vědecko výzkumná a vývojová pracoviště na úseku zdravotnictví.

1. Osvobození služeb zdravotnické péče

Ve smyslu § 32 odst. 1 zákona jsou od daňové povinnosti osvobozeny služby zdravotnické péče poskytované oprávněnými subjekty zařazené v oboru JKV 964, které jsou hrazeny zdravotními pojišťovnami na základě dohodovacího řízení. Osvobození se přitom týká zdravotnické péče poskytované jak tuzemským, tak zahraničním pacientům.

V rámci oboru 964 jsou zařazeny např. zdravotnická péče ambulantní i ústavní, léčebné a vyšetřovací výkony (laboratorní, rentgenové, rehabilitační apod.), hospodářskotechnické zdravotnické výkony, hygienická služba, lékárenská služba, doprava nemocných a raněných, zdravotní a lázeňská péče. Pokud jsou tyto výkony prováděny oprávněnými subjekty, jsou považovány za osvobozená zdanitelná plnění.

Poskytování stravy pacientům ve zdravotnickém zařízení je součástí zdravotního výkonu, který je uveden v oboru 964 JKV. Nakoupí-li zdravotnické zařízení stravu poskytovanou v rámci zdravotního výkonu (obor 964 JKV) od jiného podnikatelského subjektu provozujícího stravovací služby, jedná se o účelové stravování (903 5 JKV), které u plátce podléhá sazbě ve výši 5 %.

2. Osvobození dodání zboží a poskytování služeb

Podle § 32 odst. 2 zákona je od daňové povinnosti osvobozeno dodání zboží a poskytování služeb oprávněnými subjekty v souvislosti se zdravotními výkony. Prodej léčiv, ortopedických a protetických výrobků oprávněnými subjekty v souvislosti se zdravotními výkony je osvobozen od daňové povinnosti bez ohledu

na způsob úhrady. Není rozhodující, zda zdravotní pojišťovna provádí plnou úhradu uvedeného zboží, nebo zda kupující provádí částečně úhradu v hotovosti nebo bezhotovostně.

Za zboží dodávané v souvislosti se zdravotními výkony jsou považována léčiva, tj. léčivé látky, léčivé přípravky, léky a prostředky zdravotnické techniky.

Léčivy se rozumějí léčivé látky nebo jejich směsi anebo léčivé přípravky (dále jen "léky"), které jsou určeny k podání lidem nebo zvířatům k:

- a) prevenci, léčení a mírnění chorob
- b) určení diagnózy chorob
- c) ovlivňování fyziologických funkcí.

Za léky jsou považována též neregistrovaná léčiva, pokud je jejich použití schváleno ministerstvem zdravotnictví. V případě neregistrovaných léčiv dodaných v počtu maximálně do 5 balení nebo pro jednoho pacienta na jednu léčebnou kúru není souhlas ministerstva zdravotnictví potřebný.

Prostředky zdravotnické techniky se rozumějí předměty, které přicházejí do bezprostředního styku s organismem lidí nebo zvířat a slouží k prevenci, diagnóze a léčení chorob nebo k ovlivňování fyziologických funkcí. Jsou jimi:

- a) prostředky, které se používají nebo aplikují
 1. do organismu, na sliznice a na porušenou kůži lidí nebo zvířat (vybrané prostředky)
 2. na neporušenou kůži lidí nebo zvířat (ostatní prostředky)
- b) nástroje, přístroje a zařízení (zdravotnická technika).

Prodej ostatního zboží např. dezinfekčních, desinsekčních a deratizačních přípravků, nejsou-li léky, dále kosmetických přípravků, přípravků sloužících k hygieně lidí, výrobků sloužících k upevnění zdraví lidu, dietetických přípravků včetně výrobků mléčné výživy aj. není osvobozen od daňové povinnosti a je považován za zdanitelné plnění podléhající platné sazbě daně podle zákona.

2.1 Zařízení lékárenské péče

Prodej léků, ortopedických a protetických výrobků a výdej léčiv a prostředků zdravotnické techniky na lékařský předpis (tj. recept a poukaz) je považován za dodání zboží, které je osvobozeno od daňové povinnosti podle § 32 odst. 2 zákona. Obdobně je posuzováno dodání léčiv a prostředků zdravotnické techniky zařízeními lékárenské péče zdravotnickým zařízením na žádanky.

Lékárenskou činností se rozumí výdej léků na recept nebo prostředků zdravotnické techniky na poukaz, dále výdej léčiv a prostředků zdravotnické techniky pro zdravotnická zařízení na žádanky. Dodání léku vyrobeného lékárnou jiné lékárně (magistraliter) je také osvobozeno od daňové povinnosti včetně nákladů na výrobu (taxalaborum).

Od daňové povinnosti je osvobozen i prodej léků za hotové bez lékařského předpisu. Prodej ostatního zboží zařízeními lékárenské péče, pokud jsou plátcí daně, je považován za zdanitelné plnění.

2.2 Transfuzní stanice

Lidská krev a krevní složka (skupina 3002 Harmonizovaného klasifikačního systému) je ve smyslu § 2, odst. 2 písm. a) zákona považována za zboží. Dodání krve oprávněnými subjekty v souvislosti ze zdravotními výkony (např. transfúze pacientovi) je osvobozeno od daňové povinnosti. Dodání krve bez zdravotního výkonu, pokud je prováděno plátcem daně, je považováno za zdanitelné plnění.

Je-li transfuzní stanice součástí zdravotnického zařízení (oprávněného subjektu), nepodléhá dodání krve tomuto zdravotnickému zařízení dani, protože se jedná o "vnitropodnikové" plnění.

2.3 Stomatologické laboratoře a zubní ordinace

Předmětem činnosti stomatologických laboratoří je zpravidla zhotovování pevných i snímacích protetických výrobků z pryskyřice, kovů a drahých kovů a jejich dodání zdravotnickým zařízením. Tyto výrobky jsou klasifikovány v číselném kódu 9021 Harmonizovaného klasifikačního systému a jsou uvedeny v příloze č. 1 k zákonu, a proto je pro ně stanovena sazba daně 5 %.

Je-li stomatologická laboratoř samostatným subjektem, který se zaregistroval jako plátce daně, je dodání protetických výrobků jiným subjektům (např. zdravotnickému zařízení) považováno za zdanitelné plnění. Za zdanitelná plnění jsou rovněž považovány i opravy protetických výrobků zařazené v oboru JKV 926 64 prováděné stomatologickými laboratořemi.

Pokud stomatologická laboratoř, která je součástí zdravotnického zařízení (zubní ordinace), dodá protetické výrobky tomuto zdravotnickému zařízení, jedná se o "vnitropodnikové" plnění, které nepodléhá dani.

Dodání protetických výrobků spolu se zdravotním výkonem, např. zavedení protézy do úst zubním lékařem pacientovi je považováno za osvobozené zdanitelné plnění ve smyslu § 32 odst. 2 zákona.

Vzhledem k tomu, že v roce 1993 nebyl u stomatologických laboratoří uplatňován jednotný přístup z hlediska klasifikace a posuzování činnosti zubních laboratoří, nebude dodatečně požadována jejich registrace za plátce daně se zpětnou účinností ani nebude vyhovováno případným žádostem o registraci se zpětnou účinností.

2.4. Oční optika

Zařízení oční optiky není ve smyslu zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu a zákona č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních oprávněným subjektem. U těchto zařízení je dodání zboží (např. brýlových obrub,

dioptrických skel, kontaktních čoček) zdanitelným plněním ve smyslu § 2 zákona. Překročí-li tato zařízení obrat stanovený v § 5 zákona, jsou povinny se registrovat jako plátcí daně.

3. Zdravotní pojištění

Od daňové povinnosti je osvobozeno zdravotní pojištění prováděné podle zákona č. 550/1991 Sb., o všeobecném zdravotním pojištění ve znění pozdějších předpisů. Zdravotní pojištění jsou oprávněny provádět Všeobecná zdravotní pojišťovna a resortní, oborové, podnikové, popřípadě další pojišťovny za podmínek stanovených výše uvedeným zákonem a prováděcími předpisy.

C. Školství

Podle § 31 zákona je osvobozena výchova a vzdělání zařazená v oboru 961 JKV prováděná podle zvláštních předpisů včetně dodání zboží a poskytování služeb uskutečňované v rámci výchovné a vzdělávací činnosti vymezenými subjekty.

1. Výchova a vzdělávání

Výchova a vzdělávání je osvobozena od daňové povinnosti podle § 31 odst. 1 písm. a) zákona. Soustavu výchovně vzdělávací činnosti stanoví zákon Federálního shromáždění České a Slovenské Federativní republiky č. 29/1984 Sb., o soustavě základních a středních škol (školský zákon) ve znění pozdějších předpisů, zákon Federálního shromáždění Československé socialistické republiky č. 172/1990 Sb., o vysokých školách a zákon České národní rady č. 390/1991 Sb., o předškolních zařízeních a školských zařízeních.

1. 1. Stravování

Stravování ve školských zařízeních všech stupňů zařazené v oboru 903 JKV, provozované neziskovými organizacemi v rámci hlavní činnosti, není považováno za zdanitelné plnění. Školním stravováním se rozumí společné stravování dětí, žáků a pracovníků

předškolních zařízení, škol a školských zařízení zařazených školským úřadem nebo ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy České republiky do sítě předškolních zařízení, škol a školských zařízení (vyhláška č. 48/1993 Sb., ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy České republiky o školním stravování). Pracovníci školy mohou v průběhu pracovní směny odebrat v jídelně nebo zařízení jedno hlavní jídlo. Pokud je školní stravování zajišťováno plátcem daně v rámci podnikatelské činnosti, jedná se o zdanitelné plnění s 5 % sazbou daně (obor JKV 903 3).

1. 2. Ubytování

Ubytování žáků a studentů v internátech a vysokoškolských kolejích prováděné neziskovými organizacemi v rámci hlavní činnosti není považováno za zdanitelné plnění. Poskytují-li internáty nebo vysokoškolské koleje ubytování mimo svoji hlavní činnost, jedná se o podnikatelskou činnost, která podléhá dani z příjmů a současně je považována z hlediska DPH za zdanitelné plnění, pokud je prováděno plátcem daně.

Od daňové povinnosti jsou podle § 31 odst. 1 písm. b) zákona osvobozeny i činnosti prováděné za účelem rekvalifikace, pokud je zajišťují výchovně vzdělávací zařízení. Tato pověřená výchovně vzdělávací zařízení definuje § 8 vyhlášky MPSV ČR č. 21/1991 Sb., o bližších podmínkách zabezpečování rekvalifikace uchazečů o zaměstnání a zaměstnanců. Pořádání seminářů, školení a přednášek na komerční bázi podléhá normálnímu režimu zdanění a zdaňuje se sazbou daně ve výši 5 %.

2. Dodání zboží a poskytování služeb

Podle § 31 odst. 2 je osvobozeno i dodání zboží v rámci výchovné a vzdělávací činnosti, pokud je prováděno výchovně vzdělávacími zařízeními. Jedná se především o výrobky školních dílen v učňovských zařízeních, školních statků apod.

2. 1. Střední odborná učiliště, střediska praktického vyučování a pracoviště praktického vyučování

Na střední odborná učiliště, střediska praktického vyučování a pracoviště praktického vyučování, která provádějí výchovně vzdělávací činnost se vztahuje § 31 odst. 1 zákona. Dodání zboží nebo poskytování služeb v rámci hlavní činnosti, je ve smyslu § 31 odst. 2 zákona považováno za plnění osvobozené od daňové povinnosti. Provozuje-li učňovské středisko hospodářskou činnost, která podléhá dani z příjmů je tato hospodářská činnost považována z hlediska DPH za zdanitelné plnění.

2. 2. Školní statky

Školní statky, které jsou zřizovány ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy České republiky, vysokými školami nebo školskými úřady provádí převážně podnikatelskou činnost. Je-li provoz těchto statků zabezpečován zaměstnanci statku, nejedná se o zdanitelné plnění osvobozené podle § 31 odst. 2 zákona. Ustanovení § 31 lze uplatnit pouze u výkonů, které jsou zajišťovány žáky nebo studenty v rámci výchovně vzdělávací činnosti.

D. Kultura

Výkony kulturní činnosti jsou klasifikovány v oboru 962 JKV a nejsou ve smyslu § 25 zákona osvobozeny od daně. Jsou-li tyto výkony prováděny neziskovými organizacemi v rámci hlavní činnosti, nejsou pro účely DPH považovány za zdanitelné plnění. Kulturní výkony prováděné těmito organizacemi mimo hlavní činnost, jsou zdanitelným plněním a podléhají dani ve výši 5 %.

Vyváží-li rozpočtová nebo příspěvková organizace knihy za účelem jejich půjčování obdobnému zařízení do zahraničí deklaruje knihy do celního režimu vývoz s tím, že při jejich zpětném dovozu se knihy deklarují jako vrácené české zboží dle § 234 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, bude tomuto zboží při dovozu

přiznáno osvobození od cla a dle § 43 odst. 5 zákona. U takto realizovaného dovozu bude použito příslušného kódu účelu vývozu a dovozu a příslušného kódu, kterým se uplatňuje nárok na přiznání osvobození od cla a daně dle vyhlášky č. 92/1993 Sb., ve znění vyhlášky č. 54/1994 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona.

Půjčování knih ze zahraničí pro tuzemskou rozpočtovou nebo příspěvkovou organizací, je posuzováno jako propuštění zboží do režimu dočasného použití podle § 187 a následujících zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Při stanovení daně se v tomto případě postupuje podle § 44 zákona. Částka daně v tomto případě činí za každý, byť jen započatý kalendářní měsíc, během kterého bylo zboží propuštěno do režimu dočasného použití 3 % z daně, která by měla být vyměřena při propuštění zboží, které bylo propuštěno do režimu dočasného použití, jako kdyby bylo propuštěno do volného oběhu.

E. Obce

Při uplatňování DPH ve vztahu k obcím se postupuje obdobným způsobem jako v případě ostatních neziskových organizací při respektování podmínek stanovených zákonem České národní rady č. 410/1992 Sb., o obcích (obecní zřízení)(úplné znění, jak vyplývá z pozdějších změn a doplňků).

Obce jsou podle tohoto zákona právníckými osobami, které nebyly zřízeny za účelem podnikání, a proto jejich hlavní činnost zapsaná ve zřizovací listině, je činností ztrátovou. Výkony poskytované obcí jsou záměrně poskytovány za ceny nižší než je ekonomická rentabilita jejich provozu. Specifickému fungování obcí je také přizpůsobeno finanční hospodaření (zákon České národní rady č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice (rozpočtová pravidla republiky) ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 205/1991 Sb. Ztráta z výkonu takovýchto činností je kryta u obcí zřizovatelem v rámci rozpočtu na provoz.

Za zdanitelné plnění nejsou u obcí považovány příjmy z hlavní činnosti a vlastní zákonné příjmy. Jedná se zejména o:

- globální dotace ze státního rozpočtu,
- výnos části daně z příjmů fyzických osob,
- daň z nemovitostí,
- výnos daně z příjmů právnických osob obcí,
- místní a správní poplatky.

Za zdanitelné plnění z hlediska DPH jsou považovány příjmy z podnikatelských aktivit obcí. Pokud obrat za tyto činnosti překročí zákonem stanovený limit jsou obce povinny zaregistrovat se jako plátcí daně. Právnické osoby zřizované obcemi jsou posuzovány jako samostatné daňové subjekty a platí pro ně z hlediska DPH stejná pravidla jako pro ostatní právnické osoby.

F. Závěrečné ustanovení

Vydáním tohoto pokynu se ruší platnost pokynu č. D-29 vydaného pod čj. 181/28 998/1993.



Ing. Jan Kláček
I. náměstek ministra

