

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Diplomová práce

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši

Bc. Alena Jičínská

© 2022 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Alena Jičínská

Veřejná správa a regionální rozvoj – k. s. Hradec Králové

Název práce

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši

Název anglicky

Proportional deduction of value added tax

Cíle práce

Diplomová práce v teoretické části bude zaměřena na problematiku uplatňování nároku na krácený odpočet daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 72 odst. 6) a v souvislosti s ustanovením § 76 odst. 1) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v platném znění.

V praktické části, na základě autorkou provedených závěrů, je cílem navrhnout stručnou metodiku nebo postup v případě uplatňování odpočtů DPH v krácené výši zaměřený na zdravotnická zařízení s lůžkovou péčí.

Metodika

Zpracování teoretické části bude založené na deskripci a komparaci právních norem týkajících se DPH, a to na evropské i národní úrovni včetně navazujících předpisů relevantní judikatury a jejich explanaci.

Metodou deskripce pak budou v praktické části aplikovány jednotlivé zákony a související judikatura týkající se odpočtů DPH na konkrétní příklad. Bude provedena analýza anonymizovaných dat ze vzorku zdravotnických zařízení poskytujících lůžkovou péči a v návaznosti na to bude zhodnocen způsob uplatňování kráceného odpočtu DPH v těchto zařízeních.

Doporučený rozsah práce

60-80

Klíčová slova

daň, DPH, nárok na odpočet DPH, koeficient DPH, krácená výše odpočtu, zdaňovací období

Doporučené zdroje informacíFinanční správa ČR (www.financnisprava.cz)HOLUBOVÁ, O. *Osvobození od DPH : vybrané oblasti*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-515-3.KUNEŠ, Zdeněk. *DPH ...: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, [2005]-. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788027110315Směrnice 2006/112/ES – společný systém EU daně z přidané hodnoty, v platném znění
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění**Předběžný termín obhajoby**

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Eva Daniela Cvik, Ph.D. et Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 4. 10. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 22. 02. 2022

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. 3. 2022

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. JUDr. Evě Daniele Cvik, Ph.D. et Ph.D. za odborné vedení práce, cenné rady a nekonečnou trpělivost.

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v krácené výši

Abstrakt

Tato diplomová práce se věnuje aktuálnímu problému DPH, konkrétně nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdravotnických zařízeních poskytujících lůžkovou péči. Definuje základní pojmy, jako je daň, funkce daní, daňová soustava ČR, daň z přidané hodnoty. Dále se podrobně zabývá zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty v platném znění a také souvisejícími články Směrnice EU o společném systému DPH.

Praktická část je věnována popisu aktuálního problému u sedmi konkrétních zdravotnických zařízení, poskytujících lůžkovou péči, která změnila svou obvyklou praxi a podala dodatečná daňová přiznání, ve kterých uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, u kterých není jednoznačně prokázána spojitost s uskutečněnými zdanitelnými plněními.

Celá problematika je v práci posuzována na základě daňových kontrol provedených českou finanční správou a české i evropské judikatury zastoupené krajskými rozsudky českých soudů, rozsudkem Nejvyššího správního soudu České republiky a zároveň rozsudky Evropského soudního dvora.

Vzhledem ke skutečnosti, že rozsudky jednotlivých krajských soudů se v současné době liší, neboť existují rozsudky ve prospěch i v neprospěch zdravotnických zařízení, bude výstupem této práce návrh metodiky, která bude jasným a přehledným návodem, jak v této aktuální problematice postupovat v souladu s evropskou i českou judikaturou.

Klíčová slova: daň, DPH, nárok na odpočet DPH, koeficient DPH, krácená výše odpočtu, zdaňovací období

Proportional deduction of value added tax

Abstract

This diploma thesis deals with the current problem of VAT, especially the right to tax deduction in a reduced amount in healthcare facilities providing hospital care. The thesis defines basic terms such as tax, tax functions, Czech republic tax system, value added tax. It also deals in detail with Act No. 235/2004 Coll. value added tax as amended. Thesis also contains related articles of the EU Directive on the common system of VAT.

The case study part of thesis is devoted to the description of the current problem in seven healthcare facilities providing hospital care, which changed its usual VAT practice and filed additional tax returns. It is claimed in these additional tax returns the right to deduct VAT on received taxable transactions for which there is no clear connection with taxable supplies.

The whole topic of right to deduct VAT is assessed on the basis of tax inspection provided by the Czech tax office and Czech and European case law represented by regional judgments of Czech courts and the judgment of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic and the judgments of the European Court of Justice too.

Due to the fact that the judgments of individual regional courts currently differ, as there are judgments in favour and against healthcare facilities, the aim of the thesis is a proposal for a methodology. This methodology is a clear and well-arranged guide on how to proceed in this current issue in accordance with European law and the Czech law.

Keywords: tax, VAT, right to deduct VAT, VAT coefficient, reduced amount of deduction, tax period

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	14
3.1 Daň	14
3.2 Funkce daní	14
3.3 Daňová soustava v ČR	15
3.4 Daň z přidané hodnoty	17
3.4.1 Systém fungování do konce roku 1992.....	17
3.4.2 Systém daně z přidané hodnoty od roku 1993	18
3.5 Zákon o dani z přidané hodnoty	18
3.5.1 Obecná ustanovení zákona o DPH § 1 - § 4b	18
3.5.2 Daňové subjekty § 5 – § 6l	19
3.5.3 Místo plnění § 7 - § 12.....	20
3.5.4 Datum uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti přiznat daň § 20a - § 25	21
3.5.5 Daňový doklad § 26 - § 35a.....	22
3.5.6 Sazby daně § 47 - § 49.....	23
3.5.7 Osvobození od daně § 51 - § 62	24
3.5.8 Odpočet daně § 72 - § 79c	25
3.5.9 Zdravotní služby a dodání zdravotnického zboží	28
3.5.10 Správa daně v tuzemsku	29
3.6 Směrnice EU	30
3.6.1 Základní vymezení.....	31
3.6.2 Poměrný odpočet daně.....	32
3.6.3 Úprava problematiky zdravotních služeb dle Směrnice EU.....	32
3.7 Rozsudky českých i evropských soudů.....	33
3.8 Daňové řízení	35
4 Praktická část	37
4.1 Uplatňování odpočtů DPH ve zdravotnictví v ČR.....	38
4.2 Aktuální problematika.....	38
4.2.1 Popis situace	41
4.2.2 Odůvodnění zdravotnického zařízení nároku na odpočet DPH.....	45
4.2.3 Průběh řízení	46

4.2.4	Rozdělení uplatňovaných nároků na odpočet daně.....	47
4.2.5	Výsledek doměřovacího řízení	57
5	Navržená doporučení a diskuze	59
5.1	Legislativní úprava metodiky.....	60
5.2	Navržená metodika.....	61
6	Závěr.....	64
7	Seznam použitých zdrojů	67
8	Přílohy	71
8.1	Seznam obrázků	71
8.2	Seznam tabulek	71
8.3	Seznam použitých zkratk.....	71
8.4	Seznam příloh.....	72

1 Úvod

Daň z přidané hodnoty je v dnešní době v České republice jedním z nejvýraznějších příjmů státního rozpočtu. Jedná se o nepřímou daň, která byla zavedena v roce 1993, jako podmínka pro vstup České republiky do Evropské unie. V praxi se nejednalo o žádnou novinku, neboť již od roku 1920 v Československu fungovala tzv. daň z obratu, která byla založena na stejném principu, kdy se daň odvádí z navýšení hodnoty zboží nebo služby, neboli z rozdílu mezi vstupy a výstupy. V současné době je problematika DPH upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Přestože od zavedení DPH uplynulo téměř 30 let, nejsou stále ještě odstraněny všechny nejasnosti týkající se např. povinných osob či předmětu plnění. Nejasnosti dále vyplývají také z implementace směrnic EU do českého právního řádu a v neposlední řadě ze soudní praxe, kdy dochází k různým výkladům právních předpisů jednotlivými soudy. V tomto případě se mohou týkat nepřesností jejich výkladu nebo obecného textu těchto pravidel umožňujících rozdílný výklad. Na evropské úrovni se tomuto výkladu systému DPH věnuje zejména Evropský soudní dvůr, u nás pak Nejvyšší správní soud. Z těchto důvodů se plátce často potýká s praktickými problémy při své běžné činnosti, neboť výše uvedené nepřesnosti ztěžují řádný způsob zaúčtování, ale také samotné uhrazení DPH. Z výše uvedených důvodů dochází k častým novelám zákona o dani z přidané hodnoty, které mají do českého právního řádu implementovat již zmiňované směrnice EU. Kromě toho může plátce použít i přímý účinek směrnice, pokud je to pro něj výhodnější. Tuto praxi však nemůže uplatňovat stát, resp. správce daně při výkonu své činnosti, neboť správce daně nemůže uplatňovat mezi plátcí daně rozdílné plnění povinností.

Složitá situace je např. ve zdravotnických službách, kdy zejména zdravotnická zařízení s lůžkovou péčí poskytují téměř všechny zdravotnické služby jako osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Uskutečňují však také velké množství služeb podléhajících dani, např. ve formě klinických studií, stáží, praxí, plastických operací, sterilizace pro třetí osoby, placených laboratorních vyšetření, uložení těl, pitvy, administrativních poplatků apod. V těchto případech některá velká zdravotnická zařízení začala oproti předchozí praxi uplatňovat krácený nárok i na plnění, která dle názoru Finanční správy nemají souvislost s poskytovanými službami, které podléhají dani. Tato zařízení

ve svých nárocích pak expresivně požadují krácený nárok na odpočet daně ze všech nákladů včetně léků, lékařských přístrojů, zdravotnického materiálu atd. v případě, že je pouze na pracovišti přítomen stážista, nebo je na pracovišti i jen prováděna hrazená klinická studie, bez ohledu na praktické využití jednotlivých přijatých plnění při tvorbě této studie (stáže).

Tato práce se vedle teoretického vymezení věnuje především praktické zkušenosti autora s posuzováním vykazovaných nároků na odpočet daně ve zdravotnických zařízeních poskytujících také lůžkovou péči. Znalost autora bude využita při zpracování návrhu metodiky. V práci budou použita anonymizovaná data ze sedmi takových zdravotnických zařízení napříč celým státem, která v současné době vykazují dodatečně nároky na odpočet DPH.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Diplomová práce se zaměřuje na problematiku uplatňování nároku na krácený odpočet daně z přidané hodnoty dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH.

Teoretickým cílem práce je vysvětlit základní pojmy problematiky uplatňování odpočtů DPH. Budou objasněny základní pojmy, jako jsou daň a její funkce a daňová soustava ČR. Podrobněji se teoretická část věnuje zákonu č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty, v aktuálně platném znění, zejména výchozím pojmům a kapitolám souvisejícím s nárokem na odpočet daně. Uvedené informace budou poskytnuty takovým způsobem, aby byly aplikovatelné pro snadné pochopení praktické části práce.

V současnosti neexistuje jednotná metodika pro uplatňování nároku na odpočet daně v krácené výši pro zdravotnická zařízení s lůžkovou péčí. Na základě její absence je praktickým cílem této práce vytvoření jednotné metodiky pro tato zdravotnická zařízení, která bude vytvořena na základě vlastních zkušeností autorky z prováděných daňových řízení, dostupné související judikatury a platné legislativy. Tuto metodiku lze následně využít jak při uplatňování odpočtů na straně zdravotnického zařízení, tak na straně státního orgánu v případě prováděného daňového řízení. Důležitým přínosem této metodiky je ujednocení postupů jednotlivých zdravotnických zařízení, která by v případě využití této metodiky měla možnost legitimního očekávání uznání nároku na odpočet z uplatněných přijatých zdanitelných plnění správcem daně, a zároveň by poté nedocházelo k daňovým únikům, kdy si zdravotnická zařízení uplatňují nárok na odpočet daně i z plnění, u kterých nárok na odpočet daně nevzniká.

V rámci této práce je také sledováno, zda zdravotnická zařízení dostatečně sledují vazbu mezi přijatými daňovými doklady a oprávněností odpočtu s vazbou na konkrétní ekonomickou činnost, tedy uskutečněné zdanitelné plnění.

2.2 Metodika

V teoretické části budou zpracovány rešerše domácí odborné literatury, výklad základních pojmů zkoumané oblasti a objasnění významu DPH v rámci daňových příjmů státu. Dále bude analyzována funkce DPH a princip jejího fungování z hlediska českého

práva, ale také z hlediska směrnice o jednotném systému DPH v rámci Evropské unie. Zejména se práce zaměří na vymezení problému, kterým je způsob uplatňování a prokazování nároku na částečný odpočet DPH v souvislosti s poskytováním zdravotní péče, a to ve zdravotnických zařízeních poskytujících i lůžkovou péči. Práce nastíní také proces uplatňování nadměrného odpočtu, z něho vyplývající daňové řízení a opravné prostředky a dále navazující soudní řízení.

Na výše uvedené naváže praktická část práce, ve které budou analyzována v současné době platná rozhodnutí jednotlivých krajských soudů, Nejvyššího správního soudu a souvisejících rozhodnutí Evropského soudního dvora. V návaznosti na tato soudní rozhodnutí bude představen současný stav zkoumané problematiky v rámci 7 zdravotnických zařízení na území ČR, u kterých došlo k vykázání dodatečných nároků na odpočet DPH a u kterých o oprávněnosti těchto nároků rozhodl krajský soud, popř. NSS.

V rámci zpracování praktické části práce bude realizováno empirické šetření za účelem získání dat od vybraných zdravotních zařízení, které v současné době uplatňují krácený nárok i na plnění, u kterých není jednoznačně patrná souvislost s poskytovanými službami, které podléhají dani z přidané hodnoty. Následně bude provedena analýza dat poskytnutých zdravotnickými zařízeními s poznatky získanými studiem literatury na jedné straně a rozsudků krajských soudů, Nejvyššího správního soudu a rozsudků Evropského soudního dvora na straně druhé. Komparací všech získaných poznatků následně dojde k vytvoření stručné jednotné metodiky použitelné jako vodítko pro vykazování nároku na odpočet pro zdravotnická zařízení, tak pro Finanční správu ČR, kterou bude možné využít jako doporučení vhodného způsobu uplatňování i prokazování nároku na krácený odpočet DPH. Současný stav tedy bude představen na reálných datech, která ovšem budou anonymizována tak, aby nedošlo k porušení mlčenlivosti.

3 Teoretická východiska

3.1 Daň

Daň je povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu, jak říká jedna z nejnámějších a nejužívanějších definic pojmu daň, kterou uvádí OESD. Daně je však možné vnímat v užším nebo širším slova smyslu. Daní v užším slova smyslu je pouze takový veřejný příjem veřejného rozpočtu, který je zákonem označen za daň a naplňuje teoretické znaky daně.

Mezi základní charakteristické znaky daní patří jejich peněžní charakter a dále jejich povinnost daná zákonem, pravidelnost, nenávratnost a neúčelovost s cílem získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž by se přitom poskytovalo nějaké ekvivalentní protiplnění. Daň je zpravidla odváděna do státního rozpočtu, do rozpočtů měst, obcí, do rozpočtu Evropské unie, ale také např. do fondů zdravotních pojišťoven (Kubátová, 2005, s. 10).

Pojem daně lze vykládat v širším či užším slova smyslu. V širším slova smyslu lze pod tento pojem podřadit jakékoli daňové příjmy veřejných rozpočtů, tj. nejenom daně v užším slova smyslu, ale také poplatky a rovněž cla, veřejná pojistná nebo další jiná obdobná peněžitá plnění, např. odvody nebo úhrady (Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry, s. 11).

3.2 Funkce daní

Daně v užším slova smyslu mají celou řadu funkcí, nicméně mezi ty nejdůležitější fiskální funkce patří alokační, redistribuční a stabilizační.

Fiskální funkce daní spočívá v tom, že daně jsou příjmem veřejných rozpočtů, tedy **naplňují tyto rozpočty a umožňují tak krýt výdaje** z těchto rozpočtů. Tímto lze daně považovat za základní stavební prvek pro fungování fiskální politiky státu (Hamerníková, 2017, s. 19). Tyto tři funkce mají mezi sebou nekonzistentní vztah, který vyžaduje jejich pečlivou koordinaci a stanovení priorit fiskální politiky státu (Hamerníková, 2017, s. 22).

Tabulka 1: Cíl a funkce daní

Cíl	Tržní selhání	Fiskální funkce
Efektivnost	Mikroekonomická selhání při alokaci	Alokační
Stabilita	Makroekonomická selhání při zabezpečení makroekonomických agregátů	Stabilizační
Spravedlnost	Mimoekonomická selhání při zabezpečení spravedlnosti	Redistribuční

Zdroj: Hamerníková, 2017, s. 20

Mezi další funkce daní pak patří **funkce alokační**, kterou lze definovat jako přerozdělování finančních prostředků, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Z veřejných financí je zajištěno poskytování optimálního množství veřejných statků a služeb, které jsou poskytovány státem bezplatně nebo za nižší ceny, např. školství.

Redistribuční funkce daní zajišťuje rozdělování finančních prostředků s cílem zmírnit sociální a důchodové nerovnosti ve státě. Tuto funkci lze naplňovat např. pomocí daňových opatření v případě rozdílného zdanění různých výší příjmů (s vyšší příjmu roste daňové zatížení) nebo různým zdaněním zboží (zboží nezbytné má nižší sazbu daně a zboží luxusní vyšší sazbu daně).

Stabilizační funkce zajišťuje zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice pro zajištění cenové stability státu a dostatečné zaměstnanosti (Kubátová, 2005, s. 16).

3.3 Daňová soustava v ČR

Daňová soustava představuje souhrn daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění vybíraných v určitém státě v určitém čase. Daně lze dělit v rámci daňové soustavy podle různých kritérií. Nejčastěji se využívá členění podle způsobu uložení na **přímé** a **nepřímé**.

Přímé daně jsou placeny subjektem přímo a tuto povinnost nelze převést na jiný subjekt, plátce daně i poplatník jsou tedy jedna osoba. Jedná se tedy o daně vypočítávané z příjmu nebo z majetku osob. Mezi přímé daně zahrnujeme:

- daň z příjmů právnických osob a fyzických osob (daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, daň ze zisku u fyzických a právnických osob);
- daň silniční (daň z automobilů sloužících k podnikání);
- daň z nemovitých věcí (daň z pozemků a staveb).

Oproti tomu u nepřímých daní subjekt přenáší svoji daňovou povinnost na jiný subjekt a plátce daně a poplatník jsou tedy dvě různé osoby. Poplatníkem v případě nepřímých daní rozumíme osobu, která skutečně daň platí a plátcem osobu, která podává daňové přiznání po skončení zdaňovacích období a daň odvádí do státního rozpočtu. Nepřímé daně jsou vybírány v ceně zboží, služeb, převodů nebo pronájmů. Mezi nepřímé daně zahrnujeme:

- daň z přidané hodnoty;
- spotřební daň (z piva, lihu, vína, tabáku, paliv a maziv);
- ekologické daně (ze zemního plynu, pevných paliv, elektřiny).

Kromě výše uvedených daní patří do daňové soustavy také:

- správní poplatky;
- soudní poplatky;
- místní poplatky;
- ostatní poplatky;
- cla;
- veřejné pojistné
 - o pojistné na sociální zabezpečení;
 - o pojistné na veřejné zdravotní pojištění;
- další peněžité plnění obdobná daním a poplatkům, a to například
 - o odvod z elektřiny ze slunečního záření;
 - o úhrady podle horního zákona.

Jednotlivé daně tvořící daňovou soustavu jsou upraveny daňovými zákony, čímž je dodržen požadavek čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona (Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry, 2020, s. 11, 12).

3.4 Daň z přidané hodnoty

3.4.1 Systém fungování do konce roku 1992

Československá republika vznikla v roce 1918, kdy vzhledem ke složité poválečné době převzala právní systém Rakouska-Uherska. První významná daňová reforma se začala připravovat v roce 1922 a byla ukončena v roce 1927 zákonem č. 76/1927 Sb. z. a n., kterým byl zaveden nový daňový systém, kterým se radikálně změnila československá daňová soustava. Byly stanoveny tři základní druhy daní a to daně přímé (daň důchodová, všeobecná daň výdělková, zvláštní daň výdělková, daň pozemková, daň domovní, daň rentovní a daň z tantiém), daně nepřímé (daň z obratu, daň přepychová, daně spotřební a daň burzovní) a poplatky (kolky a poplatky za úřední výkony). Tento daňový systém zajišťoval rovnoměrné daňové zatížení napříč celým státem (Boněk, 2005, s. 7, 8).

Dani z obratu (všeobecná daň z převodů statků a z pracovních výkonů) podléhaly převody statků, tedy zboží, práv, včetně dodávek pro vlastní potřebu, tuzemské služby a výkony živnostenského a obchodního rázu a dovoz všeho zboží ze zahraničí (mimo zboží podléhajícího dani z přepychu). Daň z obratu se nevztahovala na cenné papíry, převody peněz a další specifické činnosti.

Tento systém fungoval i v období Protektorátu Čechy a Morava. K výrazným změnám došlo až během daňové reformy v roce 1948, zákon č. 283/1948 Sb., kdy byla daň z obratu sloučena s daní spotřební a vznikla tak daň všeobecná. Od tohoto systému se ovšem v roce 1954 (zákon č. 73/1952 Sb.) upustilo a v národním hospodářství se opět zavedla samostatná daň z obratu, která měla formu sazby z prodejní ceny zahrnující celkové náklady, přírážky, zisk nebo dovozní přírážku a clo a tedy v ní již byla zahrnuta i samotná daň z obratu (Široký, 2003, s. 42).

Na tomto principu pak daň z obrátu fungovala až do konce roku 1992. V průběhu let docházelo pouze ke korekci konečných cen, které byly centrálně řízeny, ale žádné jiné významnější úpravy se již nedočkala. K 1. 1. 1993 byla tato daň zrušena a nahrazena daní z přidané hodnoty, ovšem princip nepřímé daně, kdy se daň odvádí z navýšení hodnoty zboží nebo služby, zůstal i v nové dani zachován.

3.4.2 Systém daně z přidané hodnoty od roku 1993

Od 1. 1. 1993 Česká republika zavedla daň z přidané hodnoty zákonem č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty. Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo v roce 2004 ke zrušení zákona č. 588/1992 Sb. a přijetí nového zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který lépe odpovídá evropské právní úpravě. Tento zákon je každoročně, i opakovaně, novelizován, neboť jsou do něj zapracovávány změny, které mají harmonizovat evropskou a českou právní úpravu.

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je daní nepřímou, není tedy placena každým poplatníkem zvlášť, ale je zahrnuta do ceny každého zboží nebo služby, které konečný spotřebitel konzumuje. Daň je evidována a vypočtena plátcem, který ji uhradí do státního rozpočtu. Daň je vypočítávána skutečně z přidané hodnoty, kterou každý výrobce nebo prodejce k tomuto zboží nebo službě přidá. Je to rozdíl ceny mezi vstupy a výstupy, a to ať se již jedná o výrobní proces nebo prostý prodej zboží. Jako základ daně je použita hodnota zboží, ke které se matematicky přičte hodnota DPH v procentech v základní, v první snížené nebo druhé snížené sazbě daně.

3.5 Zákon o dani z přidané hodnoty

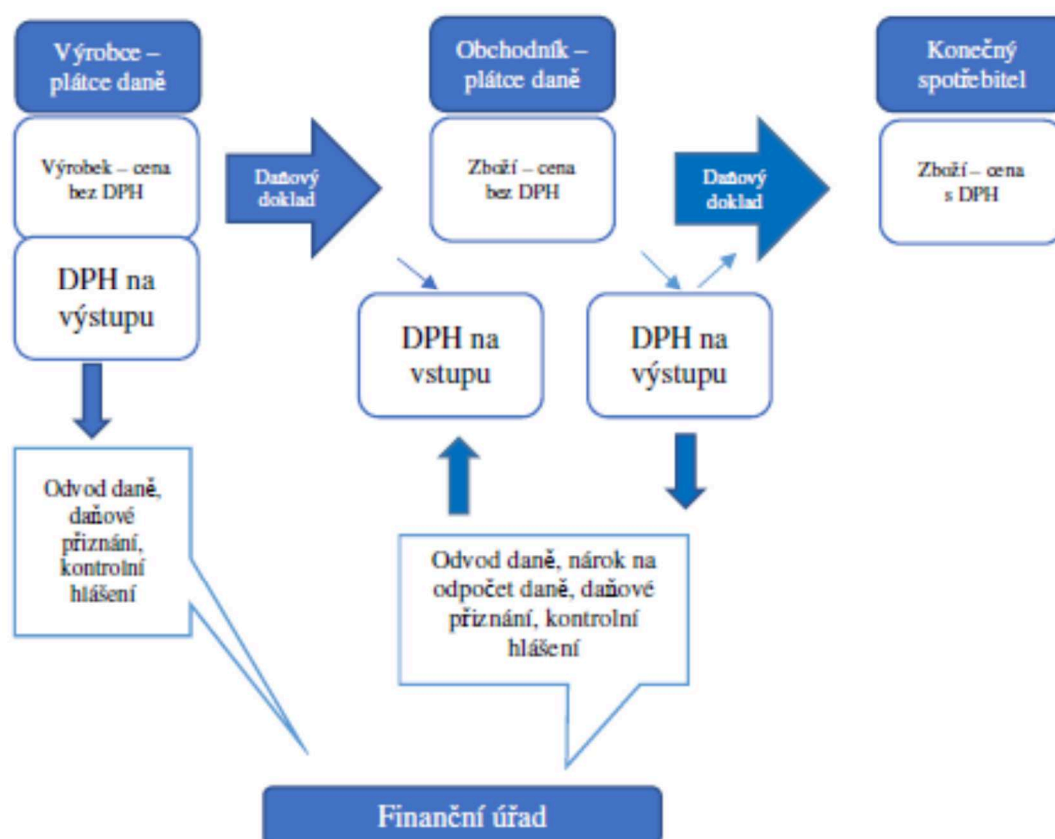
Jedná se o zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, jehož poslední novela proběhla od 1. 1. 2022 zákonem č. 371/2021 Sb.

3.5.1 Obecná ustanovení zákona o DPH § 1 - § 4b

Předmět úpravy (§ 1) odkazuje na nadřazenou právní úpravu Evropské unie, ze které vychází tento zákon. Následně ustanovení § 2 definuje **předmět daně**, tedy to, co konkrétně podléhá dani, a to dodání zboží, poskytnutí služby za úplatu a pořízení zboží nebo nového dopravního prostředku z JČS a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Lze konstatovat, že předmětem daně jsou veškerá plnění, která nejsou tímto zákonem vyňata z předmětu daně nebo osvobozena, a to za podmínek stanovených tímto zákonem (zákon 235/2004 Sb.).

Obrázek 1: Schéma fungování DPH



Zdroj: vlastní zpracování

3.5.2 Daňové subjekty § 5 – § 6l

„*Osoba povinná k dani* je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost, nebo skupina.“ Přičemž ekonomická činnost je definována v odstavci č. 3 následovně „*Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména*

činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.“

Plátcem daně se pak stává osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která má obrát za posledních 12 po sobě jdoucích měsíců ve výši 1 000 000 Kč (§ 6). Dalším způsobem, jak se stát plátcem daně, pak může být např. nabytí obchodního závodu od plátce, nabytím jmění zanikající nebo rozdělované právnické osoby, která byla plátcem. Pro osoby povinné k dani, které nemají sídlo v tuzemsku a uskuteční dodání zboží za úplaty přemístěné z tuzemska do jiného členského státu také plátcem daně, pro něhož je toto plnění předmětem daně, se stávají v našem státě plátcem daně.

Přičemž plátcem daně dnem vzniku tohoto plátcovství vzniká řada povinností, a to zejména vést evidenci pro účely daně (§ 100) a každý měsíc do 25. následujícího měsíce podávat daňové přiznání a kontrolní hlášení, a to vždy elektronicky (§ 101a).

Dalším z daňových subjektů je **identifikovaná osoba**, která není plátcem, ale vznikla jí povinnost přiznat daň. Identifikovanou osobou se stává osoba povinná k dani, pokud v tuzemsku např. pořizuje zboží nebo službu (případně dodání zboží s montáží nebo soustavami a sítěmi) z jiného členského státu, které je předmětem daně a stává se touto osobou ode dne přijetí tohoto plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku. Identifikované osobě pak vzniká povinnost daň přiznat a odvést, ale nevzniká jí nárok na odpočet daně tak jako plátcem daně (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.3 Místo plnění § 7 - § 12

Místo plnění je důležité z hlediska základního principu DPH, kterým je skutečnost, že se daň reálně platí v místě spotřeby plnění. Tímto místem může být tuzemsko, jiný členský stát nebo třetí země. Česká republika tedy obdrží takovou výši DPH, která odpovídá spotřebě zboží i služeb na jejím území.

Místo plnění upravují ustanovení § 7 – 12 zákona o DPH a je rozhodující v případech stanovování, zda se jedná o plnění podléhající DPH nebo o osvobozené plnění. Podstatnou

měrou se liší místo plnění při dodání zboží nebo služby a také dodání mezi osobami povinnými k dani a osobou povinnou k dani a osobou nepovinnou k dani.

Místem plnění v případě dodání zboží bez přepravy je místo, kde se zboží nachází v době samotného prodeje. V případě, že je uskutečněna přeprava tohoto zboží k zákazníkovi, je to místo, kde se zboží nachází v době, kdy samotná přeprava začíná, s výjimkou, že se toto zboží nachází ve třetí zemi. V tomto případě je místem plnění členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň.

Zvláštním případem je dodání elektřiny, plynu, tepla nebo chladu neumožňující využití běžných pravidel pro dodání zboží, kde je tímto místem plnění sídlo nebo provozovna obchodníka.

V případě zasílání zboží je místem plnění místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy, kdy pojmem zasílání zboží je chápáno dodání zboží mezi členskými státy. V tomto případě, je třeba sledovat celkovou hodnotu zboží za kalendářní rok, kdy je tato hodnota napříč členskými státy rozdílná, a také zda zboží je předmětem spotřební daně. Stejně tak je nutné sledovat, zda je zboží dodáváno osobě povinné k dani.

Místo plnění v případě dodání služby upravuje ustanovení § 9 zákona o DPH. Poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo. V případě, že odběratel není osobou povinnou k dani, je místo tam, kde má osoba poskytující službu své sídlo.

Toto pravidlo má několik dalších kombinací, které upravují ustanovení § 9a – 10i zákona o DPH. Např. při poskytnutí služby, která se vztahuje k nemovitosti, je toto místo plnění tam, kde se nachází nemovitost (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.4 Datum uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti přiznat daň § 20a - § 25

Datum uskutečnění zdanitelného plnění a vznik povinnosti přiznat daň upravují ustanovení § 20a - § 25. Osoba povinná k dani má povinnost při poskytnutí služby nebo

dodání zboží přiznat daň, která vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě, že je toto plnění uhrazeno dříve, než se fakticky uskuteční, vzniká povinnost přiznat daň ke dni úhrady. Tato skutečnost je důležitá, neboť určuje, do kterého zdaňovacího období zařadit vystavený daňový doklad a kdy odvést samotnou daň.

V případě zboží je tímto dnem den dodání, tedy pokud odběratel může nakládat se zbožím jako vlastník. Dále se může jednat o den příklepu při vydražení zboží nebo o den přenechání užívání. Situace je rozdílná u nemovitosti, kdy datem uskutečnění plnění je předání nemovitosti nabyvateli do užívání nebo den doručení oznámení o zápisu vlastnického práva, a to ten den, který nastane dříve.

Pokud je dodávána služba, platí pravidlo, kdy je to den jejího poskytnutí nebo den vystavení daňového dokladu. V ostatních případech je dnem zdanitelného plnění např. den převzetí díla, den odečtu z měřicího zařízení, den uvedení do stavu způsobilého užívání apod. (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.5 Daňový doklad § 26 - § 35a

V případě, že se uskuteční zdanitelné plnění, je plátce daně povinen vystavit **daňový doklad** (§26 - §35a), který je jednou z podmínek uplatnění odpočtu daně pro jiného plátce (§73 odst. 1). Mezi povinné náležitosti daňového dokladu uvedené podrobně v ustanovení § 29 patří zejména označení osoby, která plnění uskutečnila a její DIČ, označení osoby pro kterou se plnění uskutečnilo a její DIČ, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazbu daně a výši daně v české měně. Další podrobnosti uvedené v ustanovení § 29 pak mohou být např. v případě režimu přenesené daňové povinnosti, označení „daň odvede zákazník“ apod.

Ustanovení § 28 určuje, v jakých případech je plátce povinen vystavit daňový doklad, což je vždy, když se uskuteční zdanitelné plnění, ať již ve formě dodání zboží či služeb, a to dodání jak v tuzemsku, tak do jiného členského státu nebo do třetí země. Dále je v tomto ustanovení uvedeno, v jakém časovém horizontu je plátce povinen daňový doklad vystavit, což činí při tuzemském plnění obvykle 15 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění.

Ustanovení § 30 a 30a uvádí, že pokud celková částka na daňovém dokladu nepřekročí částku 10 000,- Kč, lze vystavit zjednodušený daňový doklad, který nemusí obsahovat označení osoby, pro kterou se plnění uskutečnilo.

Základ daně a výpočet daně upravují ustanovení § 36 - § 41. Základem daně na daňovém dokladu je vše, co za úplatu obdrží nebo má obdržet příjemce daňového dokladu, a to včetně spotřební daně (alkohol, pohonné hmoty, atp.) od vystavitele daňového dokladu. Daň se poté vypočítává matematicky jako součin základu daně a příslušné sazby daně, a to v případě, že je znám základ daně. V případě, kdy je známa celková částka na daňovém dokladu včetně daně, vypočítává se daň jako podíl celkové částky a koeficientu 1,21 u základní sazby daně, 1,15 u první snížené sazby daně a 1,10 u druhé snížené sazby daně (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.6 Sazby daně § 47 - § 49

Sazby daně, které upravuje ustanovení § 47 - § 49, se za dobu platnosti tohoto zákona mnohokrát změnila, jak je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 2: Přehled sazeb DPH

Období platnosti sazby daně	Základní sazba daně	První snížená sazba daně	Druhá snížená sazba daně
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	
1. 1. 1995 - 30. 4. 2004	22 %	5 %	
1. 5. 2004 - 31. 12. 2007	19 %	5 %	
1. 1. 2008 - 31. 12. 2009	19 %	9 %	
1. 1. 2010 - 31. 12. 2011	20 %	10 %	
1. 1. 2012- 31. 12. 2012	20 %	14 %	
1. 1. 2013 - 31. 12. 2014	21 %	15 %	
Od 1. 1. 2015	21 %	15 %	10 %

Zdroj: <https://www.kurzy.cz/dph/sazby>

U zboží a služeb se stanovuje základní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (§47 odst. 1), pokud není uvedeno v zákoně jinak. Přílohami zákona

o DPH jsou stanoveny seznamy služeb a zboží, které podléhá první nebo druhé snížené sazbě daně.

První snížené sazbě, příloha zákona o DPH č. 2, podléhají například služby opravy zdravotnických přístrojů, sběr a přeprava komunálního odpadu, zdravotní a sociální péče, pokud není od daně osvobozena apod. Druhé snížené sazbě, příloha zákona o DPH č. 2a, podléhají např. služby úprava a rozvody vody, ubytovací služby, stravovací služby, kadeřnické služby, půjčování knih, opravy kol, obuvi nebo kožedělných výrobků apod.

Druhé snížené sazbě, příloha zákona o DPH č. 3 pro zboží, podléhají například potraviny, rostliny a semena, zdravotnické prostředky a pomůcky, zdravotnické pomůcky pro nevidomé apod. Druhé snížené sazbě, příloha zákona o DPH č. 3a pro zboží, podléhá například kojenecká výživa, pitná voda, knihy, mlýnské výrobky apod. (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.7 Osvobození od daně § 51 - § 62

Jak uvádí ustanovení § 2 odst. 2) zákona o DPH zdanitelná plnění jsou předmětem daně nebo jsou od této daně osvobozena, kdy primárně platí, že předmětem daně je dodání veškerých služeb a zboží, s výjimkou v zákoně výslovně uvedených osvobození. V souvislosti s poskytováním osvobozených zdanitelných plnění dochází k situaci, kdy je možno nárok na odpočet uplatnit (upravuje § 63) a kdy se nárok na odpočet nepřiznává (upravuje § 51).

V případech, kdy se nárok na odpočet daně u uskutečněných osvobozených plnění nepřiznává, jsou **bez nároku na odpočet** dle ustanovení § 51, se jedná o základní poštovní služby a dodání poštovních známek, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, penzijní činnosti, pojišťovací činnosti, dodání nemovité věci, nájem nemovité věci, výchova a vzdělávání, zdravotní služby a dodání zdravotního zboží, sociální pomoc, provozování hazardních her, atp.

V případě osvobozených plnění s **nárokem na odpočet** dle ustanovení § 63 jde zejména o přeshraniční transakce, jako je dodání nebo pořízení zboží z jiného členského

státu, vývoz a dovoz zboží včetně souvisejících služeb, poskytnutí služby do třetí země, osvobození ve zvláštních případech (dodání zboží pro zásobení lodí, letadel), přeprava osob a zavazadel z nebo do jiného členského státu apod. (zákon 235/2004 Sb.).

3.5.8 Odpočet daně § 72 - § 79c

Nárok na odpočet daně (§72 – § 79d) je nedílnou součástí mechanismu DPH a zajišťuje neutralitu daňové zátěže pro plátce, neboť na výstupu má plátce povinnost daň odvést a na vstupu má nárok na odečtení této daně ze své daňové povinnosti. Daň je ve výsledku zaplacená pouze z hodnoty, kterou plátce k výrobku, zboží nebo službě přidá. Nárok na odpočet daně vzniká plátcovi v okamžiku, kdy plátcovi na předchozím stupni vznikla povinnost přiznat daň (§ 72, odst. 3).

Podmínky pro odpočet daně

Jednou z podmínek pro nárok na odpočet daně je jeho využití v rámci ekonomických činností plátce, tedy pro uskutečňování zdanitelných plnění podléhajících dani i osvobozených, a to s nárokem na odpočet daně. V případě, že plátce použije přijaté plnění jak pro plnění s nárokem na odpočet, tak pro plnění bez nároku na odpočet daně nebo k plnění, které není předmětem daně, může si uplatnit pouze část odpočtu daně, a to buď v poměrné (§ 75) nebo krácené výši (§ 76).

Další podmínkou při odpočtu daně je mít daňový doklad, a to v případě tuzemských plnění. Při odpočtu daně při pořízení zboží z jiného členského státu se přidává podmínka tuto daň přiznat, při dovozu zboží pak ještě vyměřenou daň zaplatit. V případě dodání zboží z jiného členského státu nebo dovozu v případě, že plátce nemá k dispozici daňový doklad, může tuto skutečnost prokázat jiným způsobem. V tomto případě přichází v úvahu např. zálohová faktura, smlouva od dílo apod.

Svůj nárok na odpočet pak může plátce uplatnit nejdéle do 3 let od jeho vzniku, poté již může svůj nárok uplatnit pouze v případě, že mu vznikla povinnost tuto daň přiznat, nebo v případě že toto plnění použije pro vytvoření majetku vlastní činností dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH. V případě prolomení tříleté lhůty, kdy daňový subjekt přiznává daň, se jedná o situaci, kdy např. pořizuje zboží z jiného členského státu a nemá

k dispozici daňový doklad. V tomto ohledu by daňový subjekt měl lhůtu pro nárok na odpočet kratší než 3 roky.

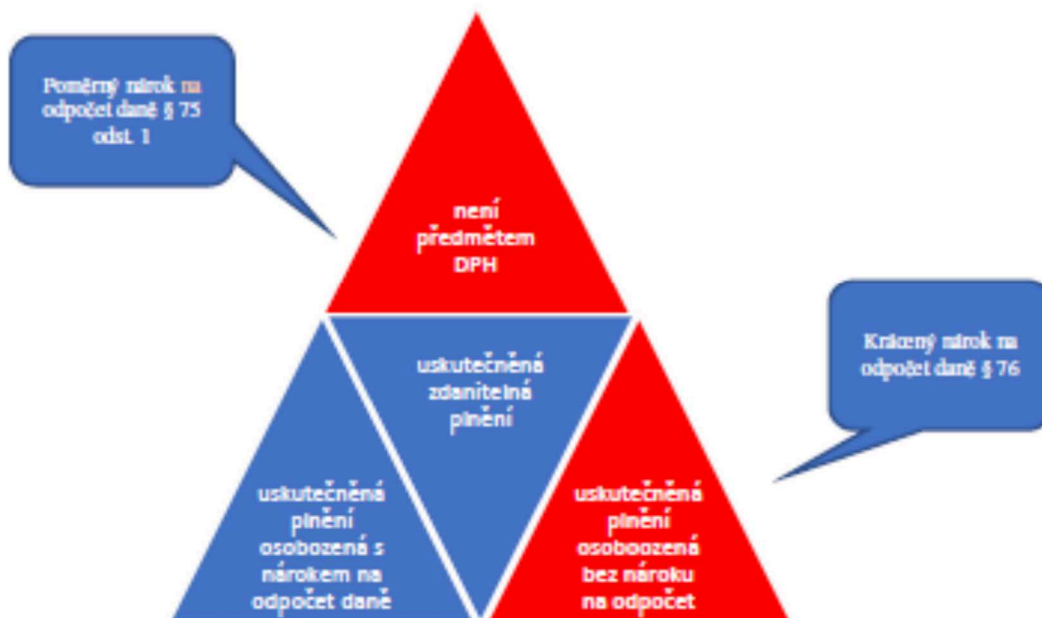
V případě kráceného nároku na odpočet daně u majetku vytvořeného vlastní činností může dojít k situaci, kdy daňový subjekt v průběhu pořizování změní svůj úmysl ohledně skutečného využití tohoto majetku. Doposud neuplatňoval nárok na odpočet a v momentě uvedení tohoto majetku k užívání dojde k uskutečnění plnění dle ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH a plátcí vznikne nárok na odpočet daně. V souladu s neutralitou DPH je tedy v těchto případech prolomena tříletá lhůta nároku na odpočet daně (zákon 235/2004 Sb.).

V praxi se také dodržuje pravidlo, že současně musí být splněny formální i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Formální podmínkou pro odpočet daně je rozuměn daňový doklad a hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet je prokázání skutečnosti, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo (Brandejs, 2008, s. 734).

Daň v poměrné výši (§ 75)

Výpočet daně v poměrné výši je využíván v případě, že plátce použije přijaté plnění jednak pro svoji ekonomickou činnost, tedy pro účely zdanitelných plnění, a také pro jiné účely, tedy pro svoji neekonomickou činnost. Těmito jinými účely se rozumí osobní spotřeba nebo osobní spotřeba zaměstnanců. V praxi je toto ustanovení využíváno např. při využívání služebních automobilů k osobním účelům, opravě nemovitostí obsahující prostory pro podnikání i bydlení, ve veřejné správě apod. Poměrná výše nároku na odpočet se pak vypočítává dle jeho skutečného využití pomocí poměrného koeficientu, který si plátce vypočítává v daňovém přiznání. Není-li dostatečně přesně známa výše koeficientu v průběhu kalendářního roku, plátce provede výpočet koeficientu kvalifikovaným odhadem a na konci roku tento koeficient stanoví přesně a provede zohlednění tohoto rozdílu, a to pouze v případě, že je tento rozdíl vyšší než 10 % (zákon o DPH).

Obrázek 2: Pravidla pro uplatňování částečných odpočtů daně z přidané hodnoty



Zdroj: vlastní zpracování

Daň v krácené výši (§ 76)

Toto ustanovení se využívá v souvislosti plněními uvedenými v ustanovení § 51, kde jsou uvedena plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně. Daň v krácené výši se aplikuje v případě, že plátce použije celé své přijaté plnění v rámci svých ekonomických činností, a to jak pro uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro uskutečněná plnění bez nároku na odpočet daně. Plátce má nárok na odpočet daně jen v rozsahu využití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Daň v krácené výši se vypočítává koeficientem, který se stanovuje jako podíl součtu všech uskutečněných plnění v základu daně s nárokem na odpočet daně a součtu všech plnění uskutečněných bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 51 zákona o DPH (uvedených na ř. č. 50 daňového přiznání). V případě, že je tento koeficient vyšší než 95 %, pak se k němu nepřihlíží, resp. je roven 100 % a plátce daně má nárok na celý odpočet daně. Takto vypočtený koeficient se používá v následujícím kalendářním roce (zákon o DPH).

3.5.9 Zdravotní služby a dodání zdravotnického zboží

Problematika osvobození od daně, resp. nároku na odpočet DPH u zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží je řešena v ustanovení § 58 zákona o DPH.

Zdravotní službou se podle tohoto zákona rozumí činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služba s ní úzce související. Tato služba musí být upravena podle zákona č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách a poskytována poskytovatelem zdravotních služeb, který je k tomuto oprávněn. Související můžeme rozumět takovou službu, která bezprostředně souvisí s poskytnutím lékařské péče, přičemž o nezbytnosti poskytnutí takové služby rozhoduje lékař (zákon 235/2004 Sb., zákon 372/2011 Sb.).

Zdravotní službou se podle zákona o zdravotních službách rozumí poskytování zdravotní péče zdravotnickými pracovníky a dále činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky, konzultační služby, jejichž účelem je posouzení individuálního léčebného postupu, nakládání s tělem zemřelého, včetně převozu těla zemřelého, pitvy, zdravotnická záchranná služba, zdravotnická dopravní služba, přeprava pacientů neodkladné péče mezi poskytovateli, zdravotní služby v rozsahu činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení, zdravotní služby v rozsahu činnosti zařízení transfuzní služby nebo krevní banky, protialkoholní a protitoxikomanická záchytná služba (Informace GFŘ, 2012, s. 1).

Vývoj zdravotních služeb je již podrobně upraven evropskou i českou soudní judikaturou a stále se vyvíjí. Pro příklad lze uvést, že před rokem 2017 byly služby protialkoholní záchytné stanice účtovány s daní, kdy se předpokládalo, že by tato služba měla být přesně vyjmenována v seznamu zdravotních služeb, aby mohla být osvobozena. V rozsudku Krajského soudu v Brně, konkrétně v judikátu 31 Af 37/2017-196 ze dne 5. 12. 2018 je soudem řečeno, že služby protialkoholní záchytné stanice jsou v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 58 zákona o DPH. Soud přímo konstatoval, že *„Záchytná služba chrání nejen samotnou „zachycenou“ osobu před ohrožením jejího zdraví, ale předchází i újmě na zdraví dalších občanů a zabraňuje např. i ohrožení výchovy dětí. Tato služba je dostupná pro každého občana. Nelze souhlasit, že zdravotní služba*

osvobozená od daně z přidané hodnoty musí být explicitně stanovena v zákoně o zdravotních službách.“

Služby mající jiný cíl než léčebný nebo chránící lidské zdraví nejsou od daně osvobozeny. V praxi mezi takové služby můžeme zařadit např. výkony estetické chirurgie, vypracování lékařské zprávy, vstupní prohlídka pro zaměstnavatele, nadstandardní stravování, poplatků za užívání telefonu a televize, lékařské prohlídky a posudky pro státní a soudní orgány, analýzy pro účely výzkumu, sterilizace nástrojů pro odběratele, kurzy první pomoci, předporodní kurzy, zdravotní dozor na hromadných akcích, plnění očních optiků apod.

V praxi je možné se také setkat se stejnou službou, kdy v jednom případě je osvobozenou od daně a v jiném případě dani podléhá, jako příklad je možné uvést lékařskou prohlídku, které při nástupu do zaměstnání slouží pro účely rozhodnutí zaměstnavatele o přijetí zaměstnance, a tedy podléhá dani. Stejná lékařská prohlídka, která je prováděna v průběhu zaměstnání, slouží k prevenci, je tedy službou chránící lidské zdraví, je tedy osvobozena od daně (zákon 235/2004 Sb.), (Brandejs, 2017, s. 583).

3.5.10 Správa daně v tuzemsku

V základních ustanoveních zákona o DPH je určeno, že plátcem se stává osoba povinná k dani, uskutečňující ekonomickou činnost s obratem vyšším než 1 mil. Kč za předcházejících 12 měsíců. Kromě výše uvedené situace se může plátcem daně stát osoba povinná k dani i na základě vlastní žádosti.

Plátce má povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty v souladu s ustanovením § 100 zákona o DPH, která zahrnuje všechna přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění, která daňový subjekt uvádí v daňovém přiznání. Toto přiznání si plátce sám vypočítá a podává vždy k 25. dni v měsíci za předchozí zdaňovací období, tedy kalendářní měsíc (§101).

Zároveň s tímto přiznáním má plátce povinnost podat kontrolní hlášení (§101c), ve kterém uvede všechna uskutečněná a přijatá plnění, která jsou zahrnuta v daňovém

přiznání, ale pouze v celkové částce nad 10 000,- Kč za jeden doklad. V kontrolním hlášení je plátce povinen uvádět údaje o dodavateli nebo odběrateli, kdy uvádí jeho daňové identifikační číslo, datum povinnosti přiznat daň, číslo daňového dokladu, základ daně a výši daně. V případě, že je hodnota dokladu nižší než 10 000,- Kč včetně daně, uvádí se v kontrolním hlášení součet těchto dokladů, a to na výstupu v oddílu A3 a na vstupu v oddílu B3. Daňové přiznání i kontrolní hlášení musí být v souladu a plátce je podává pouze v elektronické podobě.

V případě, že plátce daně zjistí, že má být daň přiznaná v posledním daňovém přiznání vyšší, než je poslední známá daň, je **povinen** ode dne, kdy tuto skutečnost zjistil, do konce následujícího měsíce podat dodatečné daňové přiznání a v tomto datu i daň uhradit (§141 zákona č. 280/2009 Sb.). Tuto povinnost má plátce daně po dobu 3 let, což je lhůta pro stanovení daně podle ustanovení § 73 odst. 3 (zákon č. 235/2004 S.) a důvody k podání uvádět nemusí.

V případě, že plátce daně zjistí, že má být daň přiznaná v posledním daňovém přiznání nižší, než je poslední známá daňová povinnost, je oprávněn v uvedené lhůtě 3 let podat dodatečné daňové přiznání a uplatnit nárok na vrácení této daně. Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání v tomto případě uvádět musí.

S podaným dodatečným daňovým přiznáním současně plátce podává i dodatečné kontrolní hlášení, ve kterém uvede všechny údaje zahrnuté do tohoto přiznání (§ 142, zákon č. 235/2004).

3.6 Směrnice EU

V rámci Evropské unie je DPH upravena Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, která je nadřazeným předpisem pro legislativní úpravu DPH v každém členském státě. DPH je daň harmonizovaná. Jednotlivé členské státy EU postupně upravují své znění zákona na základě této směrnice. V případě že by zákon o DPH neupravoval některou oblast, může plátce daně postupovat podle směrnice. Pokud zákon o DPH hovoří nejednoznačně

nebo upravuje některou oblast odchylně, plátce daně může postupovat na základě přímého účinku směrnice.

V současné době je aktuálně dostupné konsolidované znění této směrnice, ve kterém jsou zohledněny veškeré změny a doplnění za celou dobu její platnosti, a to ke dni 1. 7. 2021. Významnou je zejména jedna z posledních novel platná od 1. 7. 2021, v rámci které byl nově upraven dovoz zboží malé hodnoty a prodej zboží na dálku, které souvisí s významným celosvětovým rozvojem internetového obchodu, a to nejen na území EU, ale také se třetími zeměmi. Tato změna byla provedena směrnicí Rady Evropské unie č. 2017/2455, jejíž platnost byla v souvislosti s pandemií odložena až na rok 2021 nařízením 2020/1112 (Směrnice EU o DPH).

3.6.1 Základní vymezení

Směrnice EU vymezuje základní pojmy a principy související s DPH, které jsou závazné pro všechny členské státy, a to zejména:

- účel a oblast působnosti;
- územní působnost;
- osoby povinné k dani;
- zdanitelná plnění;
- místo zdanitelného plnění;
- uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti;
- základ daně;
- sazby daně;
- osvobození od daně;
- odpočet daně;
- povinnosti osob povinných k dani a některých osob nepovinných k dani;
- zvláštní režimy;
- odchylky;
- různá ustanovení a závěrečná ustanovení.

Směrnice EU dává členským státům částečně rozhodovací pravomoc týkající se např. výše sazby daně, podrobnější evidence apod. Obecně je ve směrnici EU také zakotveno,

že DPH je zaplacená v místě spotřeby plnění, což v systému DPH znamená, že příjem státu z DPH je závislý na konečné spotřebě obyvatel na svém území.

V případě nejasností nebo rozporů v rámci výkladu jednotlivých ustanovení zákonů o DPH v jednotlivých členských státech a znění směrnice rozhoduje dle konkrétního případu většinou Soudní dvůr EU (Směrnice EU o DPH).

3.6.2 Poměrný odpočet daně

Směrnice EU upravuje poměrný odpočet daně v kapitole 2, člancích 173 – 175.

V článku 173 odst. 1 směrnice říká: „*V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpočitatelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Odpočitatelný podíl se stanoví v souladu s články 174 a 175 pro všechna plnění uskutečněná osobou povinnou k dani.*“

Druhý odstavec článku 173 pak dává další pravomoci členským státům k přijetí opatření v souvislosti s poměrným odpočtem daně pro osoby povinné k dani. Členský stát si může např. stanovit podmínku vedení účetnictví pro každou oblast činnosti odděleně, a tím i rozdílnou výši koeficientu pro jednotlivé činnosti, nebo stanovit výši zanedbatelného koeficientu, ke kterému se nepřihlédne.

Článek 174 směrnice dále stanovuje způsob výpočtu koeficientu, který je dán poměrem ročního obrátu bez DPH vztahujícího se k odpočitatelným plněním dle článků 168 a 169 a ročním obratem bez DPH vztahujícím se k plněním, u nichž daň odpočitatelná není (Směrnice EU o DPH).

3.6.3 Úprava problematiky zdravotních služeb dle Směrnice EU

Osvobození od daně týkající se poskytování zdravotních služeb s léčebným cílem, prevence a diagnostiky upravuje Směrnice EU v článku 132 odst. 1 písm.:

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami

veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními těžké povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;

e) poskytnutí služeb zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky.

Nadřazená směrnice EU na rozdíl **od české právní úpravy osvobozuje lékařskou péči, která je poskytnuta za účelem prevence, diagnostiky a léčení chorob veřejnoprávními subjekty ústavní péče.** Rozděluje lékařskou péči na ústavní a ambulantní, což se liší zejména přiřazenými souvisejícími službami a dodáním služeb, které souvisí s poskytovanou lékařskou péčí a mohou být osvobozeny. Lze konstatovat, že český zákon o DPH rozšiřuje okruh osvobození, neboť lékařskou péči na ústavní a ambulantní nerozlišuje (Směrnice EU o DPH).

3.7 Rozsudky českých i evropských soudů

Kromě zákonné úpravy a úpravy směrnicí EU je dále také nutné na problematiku odpočtu daně nahlížet z hlediska rozsudků českých i evropských soudů, které jsou jak pro zdravotnická zařízení, tak pro správce daně závazné. V rámci Evropského soudního dvora byla problematika řešena obecně, neboť Evropský soudní dvůr několikrát řešil uznatelnost nákladů v případě, kdy náklady jsou využité jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně a vznik a rozsah nároku na odpočet daně, resp. nutnosti prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi náklady a uskutečněnými zdanitelnými plněními v případě kráceného nároku na odpočet daně. Mezi tyto rozsudky patří rozsudky Evropského soudního dvora Volkswagen Financial Services (UK) Ltd C 153/17, Wolfram Becker C-104/12, Kretztechnik AG C-465/03, Investrand BV č. C-435/05 nebo Midland Bank C-98/98.

Ve všech řízeních Evropský soudní dvůr vždy dospěl k závěru, že režijní náklady tvoří součást konečné ceny výrobku nebo služby, kterou daňový subjekt poskytuje,

a to v případě zdanitelného plnění podléhající dani i plnění osvobozeného bez nároku na odpočet. Avšak v případě, že se nejedná o režijní náklady, je vždy nezbytná přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétními plněními na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, které zakládají nárok na odpočet daně. V těchto případech je třeba posuzovat objektivní okolnosti a povahu dotčeného plnění k nároku na krácený odpočet daně.

Z rozsudků českých soudů pak jasně vyplývá, že je nutné v rámci případů vždy zkoumat existenci přímé a bezprostřední vazby mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, neboť až poté, co je prokázáno použití plnění pro ekonomickou činnost, vzniká u souvisejících přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně. V případě zdravotnických zařízení s lůžkovou péčí, tj. zařízení, která poskytují jak zdanitelná plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně dle ustanovení § 58 zákona o DPH ve formě zdravotní péče, tak zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, náleží zdravotnickému zařízení krácený odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, u kterých prokáže přímou a bezprostřední vazbu mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu.

K prokázání této vazby nestačí pouhé rozdělení zdravotnického zařízení na střediska či tvrzení, že zdravotnické zařízení poskytuje na jednotlivých střediscích uskutečněná zdanitelná plnění, např. ve formě stáží, pronájmů, klinických studií, atd. Český i Evropský soudní systém požaduje po daňovém subjektu, aby jednoznačně přímou a bezprostřední vazbu sám prokázal, jinak není přiznán nárok na odpočet daně. Daňový subjekt plátce je totiž povinen přesně určit u jednotlivých vstupů (přijatých plnění) k jakým osvobozeným či zdanitelným výstupům uskutečněným plněním) se vztahují a zda naplňují podmínky dané ustanovení § 72 odst. 1 a 6 zákon o DPH.

Zároveň ovšem soudní systémy nepřipouští ani postup správce daně, kdy tento dostatečně nekonkretizuje jednotlivá rozporovaná přijatá zdanitelná plnění. Na straně správce daně je nutné specifikovat přijatá plnění, u kterých má správce daně konkrétní pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet, tj. o jejich využití pro ekonomickou činnost daňového subjektu, např. v rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 7/2018-54 ze dne

17. 6. 2020. Pokud správce daně tato plnění a důvod svých pochybností uvede a vyzve daňový subjekt k jejich odstranění, je na daňovém subjektu, aby v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH v krácené výši (§ 72 odst. 6, § 76 zákona o DPH), tj. aby unesl své důkazní břemeno (zákon č. 280/2009).

Pouhé předložení daňových dokladů týkajících se zdanitelných plnění samo o sobě neznamená, že tato vykázaná plnění automaticky prokazují souvislost s veškerými přijatými zdanitelnými plněními. V rámci prokazování je nutné pečlivě zkoumat faktickou vazbu mezi přijatými a uskutečněnými plněními, jak se uvádí např. v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích č. j. 52 Af 43/2020-70 nebo rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 24/2019 – 65, ze dne 28. 4. 2021.

3.8 Daňové řízení

Daňový subjekt plátce podává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty vždy do 25. následujícího měsíce za uplynulé zdaňovací období. V případě, že zjistí skutečnosti odlišné od těch, které tvrdil v řádném daňovém přiznání, má povinnost podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém uvede rozdíly. Pokud daňový subjekt podá dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty, ve kterém uvede rozdílnou daňovou povinnost od řádného daňového přiznání, je správce daně oprávněn prověřit toto tvrzení.

Pokud má správce daně pochybnosti o správnosti a úplnosti daňového přiznání může toto prověřovat dvěma způsoby, a to **postupem k odstranění pochybností** dle ustanovení § 89 daňového řádu. Tento postup se však zahajuje ještě před vyměřením daně (§ 139 - § 140 daňového řádu). Postup k odstranění pochybností by měl být krátký a rychlý nástroj pro prověřování tvrzení daňového subjektu.

V případě, že lze předpokládat delší časový horizont prověřování tvrzení daňového subjektu, zahajuje správce daně **daňovou kontrolu** dle ustanovení § 85 – 88a. V rámci tohoto řízení správce daně vymezí své pochybnosti, které sdělí daňovému subjektu, a to výzvou k prokázání skutečností dle ustanovení § 92 daňového řádu. Správce daně dále vyhledává a provádí důkazní prostředky vlastní činností i navržené daňovým subjektem.

Daňový subjekt má právo předkládat v průběhu celého řízení důkazní prostředky, tak aby jimi prokázal všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání (zákon č. 280/2009).

Když správce daně shromáždí všechny důkazní prostředky, vyjádření daňového subjektu apod., všechny tyto skutečnosti zahrne do dosavadního výsledku kontrolního zjištění (§ 88 daňového řádu). Zde také uvede všechny skutečnosti, které vyšly při řízení najevo a posoudí je každý zvlášť, i ve vzájemné souvislosti. Daňový subjekt může na tento výsledek reagovat a předkládat další důkazní prostředky. V případě, že je již toto řízení vyčerpáno, důkazní prostředky provedeny nebo zamítnuty, správce daně vystavuje zprávu o daňové kontrole dle ustanovení § 88a daňového řádu, kde uvádí konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů a také svoje stanovisko k vyjádření daňového subjektu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění. Daňovou kontrolu pak správce daně ukončuje doručením oznámení o ukončení daňové kontroly spolu se zprávou o daňové kontrole daňovému subjektu (zákon č. 280/2009). Na základě zprávy o daňové kontrole je pak vystaven dodatečný platební výměr dle ustanovení § 143 daňového řádu.

Pokud daňový subjekt nesouhlasí s výsledkem kontroly a dodatečným platebním výměrem, může se proti tomuto platebnímu výměru odvolat. Toto odvolání pak řeší nejbližší nadřízený orgán, kterým je Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“), dle ustanovení § 113 daňového řádu (zákon č. 280/2009).

OFŘ přezkoumá odvolání, ale také postup správce daně, a vydává rozhodnutí, ve kterém buď napadené rozhodnutí změní, zruší nebo odvolání zamítne a rozhodnutí potvrdí. V případě, že je rozhodnutí správce daně (platební výměr) potvrzeno, resp. odvolání daňového subjektu je zamítnuto, nabude platební výměr právní moci, stává se splatným a daňový subjekt ho musí uhradit.

Další možností daňového subjektu, jak brojit proti rozhodnutí správce daně, je **soudní řízení**. V tomto případě je prvoinstančním soudem Krajský soud, kde je podávána žaloba. Pokud Krajský soud rozhodne, a to jak ve prospěch nebo neprospěch daňového subjektu, lze dále podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (dále jen „NSS“). Tento NSS je pak v České republice poslední instancí, kde může být o daňovém řízení rozhodnuto.

4 Praktická část

Problematika uplatňování odpočtů DPH v krácené výši u zdravotnických zařízení s lůžkovou péčí je velmi aktuální. V současnosti probíhá v celé České republice řada daňových řízení, ve kterých uplatňují zdravotnická zařízení v dodatečných daňových přiznáních nárok na odpočet daně v krácené výši.

Neexistuje jednotná metodika, kterou by Finanční správa mohla aktuálně doporučit zdravotnickým zařízením, aby podle ní mohla uplatňovat krácený nárok na odpočet DPH. V kontextu této situace, tedy chybějící metodiky, autorka vypracovala na základě vlastních zkušeností z prováděných daňových řízení a již existující judikatury Krajského soudu v Hradci Králové, v Brně a Praze, která řeší „živé“ kauzy, jasnou a přehlednou metodiku pro uplatňování krácených odpočtů pro zdravotnická zařízení, i využitelnou Finanční správou v případě prováděného daňového řízení.

Jedno ze sedmi zdravotnických zařízení zkoumaných v této práci je Nemocnice Pardubického kraje a.s., s níž souvisí rozsudek Krajského soudu Hradec Králové, pobočka Pardubice č. j. 52 Af 43/2020-70 ze dne 5. 5. 2021. Jak vyplývá z uvedeného rozsudku, Krajský soud rozhodl ve prospěch Odvolacího finančního ředitelství a tento rozsudek tvoří základní kámen této práce pro sestavení jednotné metodiky. V současné době dále probíhá přezkum u Nejvyššího správního soudu, kam podala Nemocnice Pardubického kraje a.s. kasační stížnost. V nejbližší době je očekáváno rozhodnutí. Autorka práce také čerpala informace z dalších šesti zdravotnických zařízení poskytujících lůžkovou péči v rámci celé České republiky, neboť i u těchto zdravotnických zařízení stále probíhá buď daňové řízení, nebo soudní řízení na úrovni krajských soudů. Soudní řízení s Nemocnicí Pardubického kraje, a.s. je však ve věci rozhodování o samotné podstatě krácených odpočtů DPH na nejvyšší úrovni. Zbývá ještě dodat, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci Nemocnice Pardubického kraje a na něj navazující metodika pomůcka pro uplatňování krácených odpočtů budou přelomové a tento způsob bude skutečně prakticky využitelný v dalších daňových řízeních nejen pro správce daně, ale i pro samotná zdravotnická zařízení.

4.1 Uplatňování odpočtů DPH ve zdravotnictví v ČR

V rámci další kapitoly autorka představí problematiku sedmi zdravotnických zařízení poskytujících pacientům ambulantní i lůžkovou péči (dále jen „nemocnice“), u kterých byl žádán nárok na odpočet DPH z přijatých plnění, která nejsou jednoznačně přiřaditelná uskutečněným zdanitelným plněním s nárokem na odpočet a u kterých byl tedy v nedávné době problém nároku na odpočet daně z přidané hodnoty řešen Finanční správou z důvodu možných daňových úniků, neboť zdravotnická zařízení si uplatňují nárok na odpočet DPH i z plnění, která, dle správce daně, nesouvisí s uskutečněnými zdanitelnými plněními.

Tato zdravotnická zařízení byla vybrána z důvodu probíhajících nebo již ukončených daňových řízení, ke kterým měla autorka přístup, neboť se na daňových řízeních podílela.

4.2 Aktuální problematika

Všechny sledované nemocnice podaly dodatečná daňová přiznání, vždy před uplynutím tříleté lhůty pro nárok na odpočet DPH dle ustanovení § 73 odst. 3 zákona o DPH, ve kterých uplatňovaly nárok na odpočet daně v krácené výši z přijatých zdanitelných plnění za celý kalendářní rok. K těmto dodatečným daňovým přiznáním byl pokaždé přiložen soubor obsahující kompletní seznam těchto přijatých dokladů a zdůvodnění tohoto podání a nadměrného odpočtu v souladu s ustanovením § 141 daňového řádu.

Je také nezbytné uvést, že takto uplatňované nadměrné odpočty nemocnice uplatňují od roku 2012. Do této doby nemocnice uplatňovaly běžně v měsíčních daňových přiznáních nárok na odpočet daně v krácené výši, a to z obecných (režijních) nákladů, které nebyly sporné, jednalo se např. o elektřinu, plyn, spotřebu vody, stočné, náklady související s údržbou areálu, telefony, úklid, ostraha objektu apod.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2012 začaly v rámci celé České republiky jednotlivé nemocnice uplatňovat nárok na krácený odpočet daně vždy až těsně před prekluzí, tj. poprvé na konci roku 2015. Také je třeba dodat, že některé nemocnice již v současné době neuplatňují žádné krácené nároky na odpočet v běžných zdaňovacích obdobích, ale tento

svůj nárok uplatňují až v jediném dodatečném daňovém přiznání těsně před prekluzí, tedy před uplynutím tříleté lhůty pro nárok na odpočet DPH.

V souvislosti s těmito dodatečnými daňovými přiznáními probíhají po celé České republice daňová řízení, ve kterých jsou nemocnice vyzývány, aby prokázaly oprávněnost nároku tohoto kráceného odpočtu. Z těchto řízení je již velká část ukončena a probíhají soudní řízení v prvním i druhém stupni, jak je uvedeno v oddíle 3.7 „Rozsudky českých i evropských soudů“, který zahrnuje aktuální soudní judikaturu. Proti rozsudku prvoinstančního Krajského soudu Hradec Králové č. j. 52 Af 43/2020-70 ze dne 5. 5. 2021, podala Nemocnice Pardubice a.s. kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, kdy se v nejbližší době očekává vydání rozsudku.

U všech zkoumaných nemocnic bylo postupováno téměř shodně, každá nemocnice uplatnila nárok na odpočet daně v krácené výši dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH. Případy se od sebe odlišovaly velikostí nemocnic či různorodostí oddělení a také mírně ve struktuře nárokovaných dokladů.

Níže v tabulce je uveden přehled výše výnosů za jednotlivé nemocnice, které byly v rámci šetření zkoumány. Z tabulky 3 je tedy patrné, že jednotlivá zdravotnická zařízení se od sebe ve vykazované výši výnosů, tedy množství poskytovaných služeb, značně odlišují.

Tabulka 3: Výše výnosů za jednotlivá období a nemocnice (v tis. Kč)

Nemocnice	A	B	C	D	E	F	G
Rok							
2013	1 433 066	415 136	362 770	324 649	507 728	1 280 437	501 804
2014	1 640 147	435 848	367 918	335 970	551 972	1 329 205	528 112
2015	3 799 004	-	-	-	-	1 411 588	561 411
2016	3 825 642	-	-	-	-	1 432 203	561 201

Zdroj: vlastní zpracování

V další uvedené tabulce č. 4 je představena struktura nákladů v procentech u jedné ze sledovaných nemocnic. Tabulka ukazuje, jakým způsobem se vyvíjela struktura nákladů, kterou tato jedna nemocnice uplatňovala v dodatečných daňových příznacích. Nejvyšší částky byly uplatňovány u dokladů za zdravotnický materiál nebo provozně-technické náklady, kdy je známo, že např. v roce 2015 byl u této sledované nemocnice do skladu ostatního materiálu prokazatelně zahrnut zdravotnický materiál. Dále je potřeba uvést k uvedené tabulce, že v letech 2013 a 2014 byly do zdravotnického materiálu zahrnuty i přijaté doklady za nákup léků.

Tabulka 4: Struktura uplatňovaných přijatých dokladů v procentech

Druh dokladů/rok	Sazba daně	2013	2014	2015	2016
Provozně-technické náklady	21 %	21,21	22,95	43,99	29,34
	15 %	7,65	6,54	5,12	1,04
Sklad zdravotnického materiálu	21 %	63,43	23,45	3,34	16,21
	15 %	3,11	41,97	13,03	7,21
Sklad ostatního materiálu	21 %	-	-	23,95	9,24
	15 %	-	-	0,80	0,11
Sklad drobného hmotného majetku	21 %	-	-	0,76	-
	15 %	-	-	0,03	-
Sklad laboratorního materiálu	21 %	-	-	-	25,72
	15 %	-	-	-	0,56
Investice	21 %	4,60	5,09	8,94	10,45
	15 %	-	-	0,04	0,12

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.1 Popis situace

Každá z jednotlivých nemocnic, kterou autorka této práce podrobila analýze, poskytuje zdravotní služby za účelem zdravotní péče, prevence a ochrany zdraví dle zákona o ochraně zdraví (zákon č. 258/2000 Sb.) a související služby osvobozené od daně dle ustanovení § 58 zákona o DPH bez nároku na odpočet. Zároveň všechny nemocnice poskytují služby nesouvisející se zdravotní péčí specifikovanou výše, prodávají zdravotnické potřeby a léky, kdy se v tomto případě jedná o zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně. Podrobně jsou tyto služby specifikovány v ceníku jednotlivých nemocnic, pro názornost je v příloze č. 1 ceník Nemocnice Pardubice, a.s.

V rámci daňových příznání k DPH nemocnice uplatňují nárok na odpočet daně na vstupu na základě přijatých daňových dokladů, které se váží k vybraným nákladům, pořízenému všeobecnému, laboratornímu a zdravotnickému materiálu či jiným investicím. U těchto nárokovaných přijatých plnění nemocnice uvádějí, že to jsou přijatá plnění související jednak s plněními osvobozenými od daně (§ 58, zákona č. 235/2004 Sb.), tak pro uskutečněná plnění podléhající dani s nárokem na odpočet daně.

Na základě ustanovení § 72 odst. 6 a § 76 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet DPH v částečné výši, použije-li přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet DPH, tak pro jiné účely. V souladu s tímto ustanovením nemocnice uplatňují nárok na odpočet DPH ve zkrácené výši s využitím **vypořádacího koeficientu pro krácení nároku na odpočet**, protože příslušná přijatá plnění na vstupu byla částečně použita k poskytování zdanitelných plnění uskutečněných nemocnicemi.

Koeficient poměru uskutečněných plnění, která jsou poskytována za účelem zdravotní péče, prevence a diagnostiky dle ustanovení § 58 zákona o DPH a plnění uskutečněných podléhajících odvodu DPH je u jednotlivých zdravotnických zařízení ve výši 9 % – 16 % (vypočítáno na základě ustanovení § 76 odst. 3 zákona o DPH).

Samotný způsob výpočtu koeficientu pro účely krácení nároku na odpočet daně, který se stanovuje jako poměr uskutečněných zdanitelných plnění s nárokem na odpočet

daně (§ 72, odst. 1 zákona o DPH) a plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet (§ 58 zákona o DPH) není předmětem sporu. Jednotlivé nemocnice do výpočtu konkrétně zahrnují v čitateli součty řádků oddílu I. Zdanitelná plnění a oddílu II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně daňového přiznání a ve jmenovateli hodnoty uvedené na ř. č. 50 daňového přiznání k DPH (§ 51 zákona o DPH). Správnost tohoto koeficientu je snadno ověřitelná na základě údajů vykázaných v měsíčních daňových přiznáních.

Metoda „pro rata“

Každá jednotlivá nemocnice uplatňuje nárok na odpočet daně v krácené výši vypočítané „pro rata“ metodou. Tato metoda, která byla použita, nikdy nebyla předmětem sporu se správcem daně. Nemocnice si tedy koeficientem činícím dle jednotlivého zařízení 9 % - 16 % uplatnily nárok na odpočet daně v krácené výši.

Autorka níže sestavila tabulku, která obsahuje za jednotlivé kalendářní roky, ve kterých probíhala daňová řízení, vždy procento osvobozených služeb dle ustanovení § 58 zákona o DPH účtovaných nemocnicí a k tomu procento tržeb podléhajících dani z přidané hodnoty.

Tabulka 5: Koeficient pro krácení daně

Rok/ nemocnice	A		B		C		D		E		F		G	
	§58*	§2**	§58*	§2**	§58*	§2**	§58*	§2**	§58*	§2**	§58*	§2**	§58*	§2**
2013			89	11	91	9	85	15	89	11	84	16	89	11
2014	91	9	90	10	91	9	86	14	90	10				
2015	90	10	90	10	90	10	90	10	90	10				
2016	90	10	90	10	90	10	90	10	90	10				

Zdroj: vlastní zpracování

* procento příjmů osvobozených od daně bez nároku na odpočet dle ust. § 58 zákona o DPH

** procento příjmů uskut. zdanitelných plnění podléhajících dani s nárokem na odpočet DPH dle ust. § 2 zákona o DPH

Každá nemocnice je rozdělena na jednotlivá střediska, u kterých jsou podrobně sledovány náklady na každém ze středisek, jedná se zejména o osobní náklady, zdravotnický materiál, spotřebované služby, režijní materiál, investice apod. Jednotlivé nemocnice uplatnily nárok na krácený odpočet daně jen u takových středisek, u kterých tvrdí, že byla skutečně zatížena výnosem podléhajícím DPH, u středisek zajišťujících provoz nemocnic

(např. stř. údržba) a u středisek komplementárních, tj. zázemí paraklinických oddělení v nemocnici (například středisko „Klinická hematologie ambulance“ nebo „Centrální operační sály chirurgie“), která slouží k zabezpečování činností středisek, která poskytují mimo jiné také zdanitelné výkony. Stejně tak všechny nemocnice sledují podrobně veškeré výnosy jednotlivých středisek, a to jak osvobozená plnění, tak plnění podléhající DPH.

Nemocnice poskytují zdravotnické služby dle ustanovení § 58 zákona o DPH, které jsou poskytovány s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví a služby s tím úzce související (vysvětlené podrobně v bodu č. 3.5.9 str. 28).

Nemocnice dále poskytují služby a dodávají zboží, které jsou předmětem daně dle ustanovení § 2 zákona o DPH podléhající povinnosti odvodu DPH, a to následující:

- klinické studie o účincích léků nebo léčebných postupů;
- odborné praxe, stáže třetích osob lékařů, jiného odborného personál či studentů;
- doprovod, přítomnost jiné osoby na pokoji v průběhu hospitalizace;
- interrupce – zákroky, při kterých je uměle přerušeno těhotenství na základě žádosti, která nemá za cíl ochranu či prevenci zdraví matky;
- sterilizace – sterilizování nástrojů pro třetí subjekty;
- kosmetické výkony, plastické operace – kosmetické úkony prováděné pro zájemce za úplatu a z estetických důvodů;
- veterinární služby – klinické a laboratorní služby pro veterináře;
- rozbory – klinické a laboratorní služby pro zdravotnické i nezdravotnické účely;
- semináře – pořádání vzdělávacích a osvětových akcí především pro odbornou veřejnost;
- strava – poskytnutí nadstandardní stravy na přání, popřípadě stravy pro doprovázející osobu, stravování zaměstnanců;
- nájem boxů – pronájem chladicích boxů k uložení lidských ostatků;
- pronájem operačních sálů;
- výnosy za zapůjčení zdravotnických, kompenzačních a rehabilitačních pomůcek;
- půjčování vozidel;
- dopravní služba – placená doprava pacientů, doprava prádla, doprava krve;

- sportovní prohlídky – zpoplatněné úkony sportovní medicíny jako např. měření kardio aktivity apod., které slouží k informování třetích stran o zdravotním výkonu;
- praní, žehlení, mandlování a opravy prádla;
- parkovné, vjezdové karty;
- výsledky vyšetření na CD nosiči;
- pronájem nemovitých i movitých věcí;
- pitvy;
- poskytnutí anestezie;
- administrativní potvrzení, vyšetření, prohlídky – různé administrativní úkony, jejichž cílem není ochrana zdraví, ale pouze informování třetí strany jako jsou komerční pojišťovny, soudy, policie apod. (například o zdraví osoby, o stupni postižení apod.), nebo o ryze administrativní výkony, jako např. výpis/zapůjčení dokumentace, potvrzení o pobytu v nemocnici, kopírování apod.;
- prodej léků, léčiv, zdravotnických potřeb.

Podrobně lze tyto služby dohledat v jednotlivých cenících, pro příklad je uveden ceník Pardubické nemocnice, a.s. v příloze č. 1.

Dle tvrzení nemocnic jsou pro vstupy sloužící k poskytování těchto plnění podléhajících dani obecně použité všechny zdravotnické přístroje/zařízení/nástroje/materiály používané v běžném provozu daného oddělení a jiných komplementárních odděleních, které kromě zdravotní péče ve smyslu ustanovení § 58 zákona o DPH neoddělitelně slouží k administrativním výkonům (např. pořízení informací zaznamenaných do zdravotní dokumentace) a generují tak i úplaty za zdanitelný výkon (vyhotovení výpisu ze zdravotní dokumentace).

Nemocnice rozdělily každý z provozů podrobně na jednotlivá střediska, u nichž sleduje spotřebu všech nákladů. Tato střediska jsou rozdělena nejen dle jednotlivých oborů zdravotnického zařízení (chirurgie, gynekologie, neurologie, onkologie, interna apod.), ale dále podrobně podle jednotlivých provozů nebo ordinací, např. interní oddělení – lůžka, interní oddělení – JIP, interní oddělení – ambulance, interní oddělení – endoskopie, interní odd. - centrum biologické léčby, interní oddělení – osteocentrum apod. Pro příklad je přeložen seznam středisek nemocnice A (příloha č. 2).

Nemocnice uplatňují nárok na odpočet daně z přijatých plnění zařazených pro zjednodušení do pěti základních skupin:

- investice
- sklad zdravotnického materiálu
- sklad ostatního materiálu
- sklad hmotného majetku
- provozně-technické náklady (seznam druhů nákladů příloha č. 3)

V příloze č. 3 je uveden příklad druhů provozně-technických nákladů nemocnice A.

4.2.2 Odůvodnění zdravotnického zařízení nároku na odpočet DPH

Jako odůvodnění svého nároku nemocnice uvádějí následující:

Investice

Jedná se o vybrané investice u oddělení, která participují na zdanitelných výstupech, kde investice svým charakterem odpovídají vstupům používaným pro zdanitelné výstupy oddělení, jež jsou využívány komplementárními odděleními anebo slouží k zajištění provozu nemocnice jako celku.

Sklad zdravotnického materiálu, sklad ostatního materiálu, sklad hmotného majetku

Jedná se o laboratorní materiál a další materiál využitelný neadresně nemocnicí na jakémkoli oddělení, například u čisticích potřeb, kancelářských potřeb, hygienických potřeb, elektromateriálu, tiskopisů a materiálu pro údržbu a dále u drobných předmětů, které se přímo vztahují ke střediskům, která se přímo nebo nepřímo podílí na zdanitelných výstupech. U zdravotnického materiálu byl takto uplatněn nárok na odpočet např. u jehel, laboratorního materiálu, obvazového materiálu, dezinfekcí a dalších položek.

Provozně-technické náklady

Jedná se o náklady, které přímo souvisí s odděleními participujícími na zdanitelných výstupech (ať již přímo nebo jako střediska komplementární) a takové náklady, které nelze přiřadit k jednotlivým nákladovým střediskům, protože zajišťují chod nemocnice jako celku. Takové náklady jsou zejména revize, bezpečnostně technické kontroly a servis zařízení

a zdravotnických přístrojů nemocnice, nákup medicínských plynů a ostatní služby či technický nebo zdravotnický materiál.

4.2.3 Průběh řízení

U každé nemocnice proběhlo daňové řízení, v rámci kterého probíhalo dokazování. Správce daně požadoval po nemocnicích u uplatňovaných nároků na odpočet dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH prokázání vzájemné vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními.

Každá nemocnice v průběhu celého řízení uváděla, že **nárok na odpočet daně v krácené výši je dostatečným způsobem zajištěn funkčním rozdělením nemocnice na interní vnitropodniková střediska.**

Nemocnice předložily v průběhu řízení vždy seznam všech dokladů, ze kterých uplatňovaly krácený nárok na odpočet daně za jednotlivý kalendářní rok. U jednotlivých daňových dokladů bylo vždy uvedeno středisko, na kterém se uvedený náklad spotřeboval. Nemocnice dále předložily seznam středisek a u každého střediska uvedly obecně pojmenovaná uskutečněná zdanitelná plnění, která se na tomto středisku uskutečnila (příloha č. 2) např. celonemocniční, admin, vyšetření, konference, parkovné, stravné, kosmetický zákrok, klinické studie, telefonické hovory, nebo také komplementární ke stáží, klinickým studiím a adminu apod.

Správce daně poté provedl analýzu těchto sestav, ze kterých vyplynulo, že ke zdanitelným plněním nedochází ve všech střediscích, u nichž si nemocnice uplatňují v dodatečném přiznání nárok na odpočet DPH. Z přehledů nevyplývaly prokazatelné vazby mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím vykazovaných přijatých zdanitelných plnění, např. použití zdravotnických strojů nebo přístrojů při stážích, kde nemocnice musí prokázat, že daný stroj nebo přístroj byl v průběhu stáže skutečně použit. Pouze tam, kde vazba jednoznačně existuje a bude nemocnicí prokázána, má plátce u souvisejících přijatých zdanitelných plnění použitých současně pro činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet a pro plnění zdanitelná nárok na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH a v souladu s ustanovením § 76 a § 78 zákona o DPH.

4.2.4 Rozdělení uplatňovaných nároků na odpočet daně

Správce daně rozdělil uplatňované doklady do dvou skupin. Do **SKUPINY I** zařadil přijaté daňové doklady, které byly prokazatelně režijního charakteru nebo u nich nemocnice prokázaly vazbu s alespoň jedním uskutečněným plněním podléhajícím dani. U této skupiny pak jsou nemocnice oprávněny uplatnit odpočet daně krácený koeficientem.

Do **SKUPINY II** byly zařazeny doklady, které nesouvisely s uskutečněnými zdanitelnými plněními, ale byly využívány výhradně k poskytování zdravotních služeb dle ustanovení § 58 zákona o DPH, tedy k osvobozeným plněním. Nemocnice u těchto dokladů neprokázaly existenci přímé a bezprostřední vazby se zdanitelnými plněními na výstupu.

INVESTICE

Nemocnice uplatňovaly nárok na odpočet u celé řady investic, které dle jejího tvrzení souvisely s vybranými středisky, která uskutečňovala zdanitelná plnění.

INVESTICE – SKUPINA I

Z těchto investic byly v první řadě vybrány položky, u kterých byl zřejmý nárok na krácený odpočet ihned. Jednalo se o takový majetek, u kterého bylo zjevné, že jeho odpisy vstupují do režijních nákladů, tedy jsou náklady obecné povahy, jejichž cena vstupuje do ceny všech služeb poskytovaných nemocnicemi. V tomto případě se jednalo se např. o položky:

Aeroskop – měření kvality ovzduší, Úpravna vody, Linka kuchyňská

Je zřejmé, že přístroj pro měření kvality ovzduší nebo úpravnu vody, které pořídila nemocnice, lze zařadit do režijních nákladů. Režijní náklady nelze přiřadit ke konkrétním výstupům, i když souvisí úzce s vykonávanou ekonomickou činností a také lze konstatovat, že jejich odpisy v jednotlivých letech tvoří součást obecných výdajů nemocnice.

Technické zhodnocení budovy dětského oddělení, Technické zhodnocení budovy ORL, a další

Technické zhodnocení budovy jsou výdaje, které jsou zařazeny do investic. Na základě vysvětlení nemocnice je zřejmé, že v budovách dochází k uskutečněným zdanitelným plněním, kdy se může jednat o placené zdravotnické úkony, ale také o úhradu za doprovod dítěte, nadstandardní stravu, administrativní poplatky, klinické studie apod. V případě, že se jedná o budovu, ve které jsou tato uvedená zdanitelná plnění uskutečňována, pak odpisy lze zařadit do režijních nákladů tvořících součást obecných výdajů nemocnice. Nemocnice má v tomto případě nárok na krácený odpočet daně.

Signalizační zařízení – sestra – pacient, Kamerový systém do areálu, SW FONS Flexi – registr chirurgických komplikací, Automobil Avia apod.

Tyto investice, resp. jejich odpisy lze také zařadit do režijních nákladů tvořících součást obecných výdajů nemocnice. Signalizační zařízení mezi pacientem a sestrou je využíváno ke komunikaci a v případě úhrady pacienta např. za jednolůžkový pokoj, je již toto zařízení jistě využíváno pro uskutečněná zdanitelná plnění. Stejná situace nastává v případě softwaru využitého pro registraci chirurgických komplikací, které mohou nastat jak v případě poskytování zdravotní péče, tak v případě placených plastických operací. Automobil Avia je pak využíván k běžné údržbě areálu. Je tedy zjevné, že odpisy tohoto investičního majetku lze zařadit do režijních tedy obecných nákladů.

Myčka podložních mís, Průmyslový drtič s adaptérem

Oba tyto přístroje lze také zařadit do první skupiny, neboť myčka slouží k úklidu a průmyslový drtič je využíván ve stravovacím provozu. Jejich odpisy lze zařadit do obecných nákladů nemocnice tvořících cenu poskytovaných služeb. Nárok na odpočet daně v krácené výši byl tedy nemocnici uznán.

Dále byly do této **SKUPINY I** zařazeny přijaté daňové doklady za pořízení investičního majetku, ke kterému nemocnice přiřadily alespoň jedno uskutečněné zdanitelné plnění na výstupu, poskytnuté tímto přístrojem, čímž prokázaly svůj nárok na odpočet daně v krácené výši.

Přístroj na ohřev krve a infuzí

Zařazené na středisko ARO, nemocnice doložila, že se na tomto středisku konaly zdravotnické zákroky, u kterých byl tento konkrétní přístroj použit, a které nemocnice doložila.

Temperovací systém

Zařazen na středisko Krevní centrum, které uskutečňovalo prodej krve, přístroj se využívá k temperování krve, v tomto případě byl také uznán nárok na odpočet daně v krácené výši, protože tento přístroj byl využit k uskutečněnému plnění podléhajícímu dani.

Pás běhací, Analyzátor plynů, Elektrokardiograf, Ergometr pro echokardiografii, Ergometr bicyklový

Soubor těchto přístrojů byl využíván k zdravotním výkonům, ale i k placeným sportovním prohlídkám, a to na kardiologickém oddělení. Tyto konkrétní přístroje byly tedy využity k poskytování zdanitelných plnění a nemocnice má nárok na odpočet daně v krácené výši.

INVESTICE – SKUPINA II

Do SKUPINY II byly zařazeny položky investic, u kterých nemocnice neprokázaly svůj nárok na odpočet daně, byť jen v krácené výši. Opakovaně tvrdily, že byly využity jako komplementární k administrativním úkonům, stáží nebo klinickým studiím apod. Opakovaně byly předkládány doklady za uskutečněná plnění ve formě stáží, studií nebo za administrativní poplatky. Ani v jednom případě však nebylo doloženo, že konkrétní přístroj byl využit stážístou nebo ke klinické studii. Jednalo se např. o následující položky:

Kamera HD integrovaná s příslušenstvím

U HD kamery sdělila nemocnice, že se jedná o majetek využívaný na oddělení chirurgické sály a je využíván mimo jiné k plastickým operacím nebo k výkonu stáží a bez tohoto zařízení by nemocnice nemohla poskytovat dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe. Toto svoje tvrzení doložila však pouze doklady za poskytnuté stáže. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Pumpa proplachová vč. hadicového setu

Dle tvrzení nemocnice se jednalo o přístroj využívaný na operačních sálech, který slouží kromě generování osvobozených výnosů za zdravotní výkony také k zdanitelným výkonům probíhajícím na operačních sálech, kde je toto zařízení k dispozici také stážistům během odborné praxe. Bez tohoto vybavení by rovněž nemocnice nemohla zajistit stážistům dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe a stážisté by si tak nemohli dostatečně osvojit praktické dovednosti a zkušenosti, což je hlavním cílem stáže. Toto svoje tvrzení doložila nemocnice doklady za poskytnuté stáže, ve kterých ale není uvedený obsah tvrzené stáže. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Elektrokardiograf

U tohoto přístroje nemocnice uvedla, že je umístěn na ambulantním oddělení interny, která uskutečňuje zdanitelná plnění v podobě stáží, studií či administrativních úkonů. S elektrokardiografem pracují mj. také stážisté v rámci praxe či za účelem zpracování studie. Bez tohoto vybavení by nemocnice nezajistila stážistům dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe a stážista by si tak nemohl dostatečně osvojit praktické dovednosti a zkušenosti, což je hlavním cílem stáže. K tomuto svému tvrzení nemocnice doložila doklad za uskutečněnou stáž a dvě uskutečněné studie. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Ultrazvuk

Nemocnice sdělila, že se jedná o přístroj umístěný na dětském oddělení. Jelikož dětské oddělení poskytuje zdanitelná plnění ve formě stáží, klinických studií, je nesporné, že bez toho přístroje by rovněž zdanitelná plnění nemohla být poskytnuta. Bez tohoto zařízení by nemocnice nezajistila stážistům dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe a stážista by si tak nemohl dostatečně osvojit praktické dovednosti a zkušenosti, což je hlavním cílem stáže. Díky ultrazvuku lze vydávat fotky s DPH. Na výstupu uvedla nemocnice stáže. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Vrtačka modulární kostní vč. příslušenství TRS

K této vrtačce nemocnice uvedla, že se jedná o nástroj využívaný pro úrazovou chirurgii na centrálních operačních chirurgických sálech. S tímto nástrojem pracují stážisté

při výkonu praxí a stáží. Bez tohoto vybavení by nemocnice nezajistila stážistům dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe a stážista by si tak nemohl dostatečně osvojit praktické dovednosti a zkušenosti, což je hlavním cílem stáže. Na výstupu uvedla doklady za poskytnuté stáže. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Holter tlakový vč. příslušenství

K tomuto přístroji nemocnice sdělila, že se jedná o přístroj umístěný na dětském oddělení, který se využívá pro monitorování krevního tlaku. Měření krevního tlaku je jedním ze základních vyšetření, které se běžně provádějí na jakémkoliv oddělení příslušnými zaměstnanci, či stážisty. Je nesporné, že bez tohoto vybavení by nemocnice nebyla schopna poskytnout osvobozená plnění. Bez tohoto vybavení by však nemocnice rovněž nezajistila stážistům dostatečně vhodné podmínky pro výkon praxe a stážista by si tak nemohl dostatečně osvojit praktické dovednosti a zkušenosti, což je hlavním cílem stáže. Na výstupu nemocnice uvedla doklad za provedenou studii a stáž. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Videogastroskop, Videokolonoskop

K těmto přístrojům nemocnice sdělila, že byly využívány k lékařským zákrokům a dále pak ke klinickým studiím nebo stážím. Doložila však pouze uskutečněné placené zákroky, které se uskutečnily ještě před samotným nákupem těchto zdravotních přístrojů. Také byly doloženy doklady za prováděné klinické studie a stáže. Nemocnice však žádným způsobem nebyla schopná doložit konkrétní zákrok, který byl těmito přístroji za přítomnosti stážistů proveden. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Upgrade Funduskamera, UL TF 80 hlubokomr. pult. Box

V případě zařízení Funduskamera bylo sděleno, že se využívá na operačních sálech ke zdravotním výkonům placeným i osvobozeným, dále je k dispozici při odborné praxi i při realizování klinických studií. U mrazicího boxu bylo sděleno, že je využíván pro uchovávání vzorků v případě klinické studie. Obě svá tvrzení nemocnice nedoložila, pouze obecně vyjádřila, k čemu jsou tato zařízení využívána. Nárok na odpočet daně u těchto zařízení nebyl uznán.

Shrnutí k pořízenému investičnímu majetku:

Ve svém vysvětlení k investičnímu majetku nemocnice uvádí, že tato zařízení jsou k dispozici a používána během odborné praxe stážisty, pracovníky při realizaci klinických studií nebo při jiných placených úkonech. Samotná možnost využití stážisty při prováděných úkonech nebo při klinických studiích však nemá dopad na skutečnost, že poskytované plnění (zdravotní péče), při které je použit tento přístroj, je osvobozeným plněním. Investiční majetek je primárně nakupován a určen právě k poskytování zdravotní péče, tedy k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet dle ustanovení § 58 zákona o DPH. Skutečnost, že nemocnice fakturují s DPH stáže, studie nebo jiné placené úkony má dopad pouze na přijatá plnění buď přímo související se samotnými uskutečněnými zdanitelnými plněními podléhajícími základní nebo snížené sazbě daně, nebo s obecnými režijními vstupy nemocnice, kde by připadal v úvahu možný odpočet – krácený. Dále nemocnice u řady dokladů uvedly využití např. při plastických operacích, vyšetření očí, sportovní prohlídce apod., ale u konkrétního přístroje např. u „Kamera HD integrovaná s příslušenstvím“, kde nemocnice uvádí poskytování zdanitelných plnění ve formě právě plastických operací, na výstupu však ani jedno toto uskutečněné zdanitelné plnění neuvádí.

Jedná se pouze o obecná tvrzení a nemocnice neprokázaly přímý vztah mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními a použitím přijatých zdanitelných plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely vyjmenované v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH a ani neprokázaly splnění podmínky pro nárok na odpočet daně dle ustanovení § 73 zákona o DPH.

SKLAD HMOTNÉHO MAJETKU

V rámci daňového řízení nemocnice uplatňovaly nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů, které byly zařazeny do skupiny Sklad hmotného majetku. V tomto skladu se nacházelo množství drobného majetku, který však z tohoto skladu nebyl vydán. Nelze proto říci, že byl tento majetek použit k uskutečňování zdanitelných plnění, pokud nebyl vydán ze skladu, pak nemohl být spotřebován na středisku, které uskutečnilo zdanitelné plnění podléhající dani. Správce daně v průběhu řízení požadoval doložení této vazby, která ale v případě nespotřebování tohoto drobného majetku nemohla být prokázána. Tento

majetek byl zařazen do **SKUPINY II**, tedy skupiny, u které správce daně neuznal nárok na odpočet kráceného odpočtu daně.

SKAD OSTATNÍHO MATERIÁLU

U skladu ostatního materiálu bylo postupováno obdobným způsobem jako u skladu hmotného majetku. Tato skupina přijatých daňových dokladů obsahovala pouze doklady za laboratorní materiál. Lze konstatovat, že laboratorní materiál je využitelný na všech odděleních nemocnic, a že se jedná o materiál využívaný primárně k poskytování zdravotní péče a tento materiál nebyl doposud vydán ze skladu. Tento laboratorní materiál, nevydaný na žádné středisko, nemohl být spotřebován, a to ani na středisku uskutečňujícím zdanitelná plnění, ale ani na středisku, které uskutečňuje výhradně osvobozenou péči. Protože dle tvrzení nemocnic všechna střediska neuskutečňují zdanitelná plnění podléhající dani, nelze ani říci, že veškerý laboratorní materiál případně vydaný ze skladu bude spotřebován na středisku, které poskytuje zdanitelná plnění podléhající dani. Tento materiál byl zařazen do **SKUPINY II**, tedy skupiny, u které nebyl uznán nárok na odpočet kráceného odpočtu daně.

SKLAD ZDRAVOTNICKÉHO MATERIÁLU

V soupisu přijatých daňových dokladů zahrnutých do skladu zdravotnického materiálu, se nacházelo velké množství typicky zdravotnického materiálu používaného ke zdravotnickým výkonům. Jednalo se např. o sterilizační materiál (obalový materiál) nebo jiný zdravotnický materiál (stříkačky, hadičky, obvazový materiál apod.). Tento sklad zdravotnického materiálu však obsahoval také velké množství materiálu, který byl v mnoha případech zcela odlišný od zdravotnického materiálu nebo uplatňovaného drobného majetku. Tato skupina materiálu obsahovala např. také dílenský materiál, čisticí prostředky, rukavice, desinfekční prostředky apod.

ZDRAV. MATERIÁL SKUPINA I

Nejprve proto byly položky typu dílenský materiál, čisticí prostředky, rukavice, prací prostředky, desinfekční prostředky apod., zařazeny do skupiny režijního materiálu, neboť již svou povahou odpovídají režijním nákladům a jejich cena vstupuje do hodnoty obecných výdajů nemocnic.

ZDRAV. MATERIÁL SKUPINA II

V případě zbylého materiálu typu zdravotnický materiál správce daně postupoval jako v předchozích případech. Jelikož nemocnice nevydaly tento zdravotnický materiál ze skladu a tedy na jednotlivá střediska, nelze říci, že byl tento materiál spotřebován na středisku uskutečňujícím zdanitelná plnění podléhající dani. Situace je obdobná jako u předchozího skladu, neboť tento materiál dosud nebyl vydán do oběhu a tedy spotřebován na střediscích, která uskutečnila zdanitelná plnění podléhající dani. Opět bylo požadováno doložení této vazby, kterou ale nemocnice neprokázala, proto nebyl uznán nárok na krácený odpočet daně.

Konečný názor správce daně

V případě, že bude posuzována existence vzájemné vazby mezi přijatými plněními a uskutečněnými plněními, je důležité vymezit dané faktické činnosti (uskutečněná zdanitelná plnění), ke kterým jsou tato přijatá plnění využívána, tedy zda pro osvobozenou zdravotní péči nebo zdanitelná plnění. V situaci, kdy se již jedná o daňové řízení, jsou nemocnice povinné přesně přiřadit u jednotlivých vstupů (přijatých plnění), k jakým osvobozeným nebo zdanitelným výstupům (uskutečněným plněním) se aplikují a zda jsou v souladu s podmínkami danými ustanovením §72 odst. 1 a 6 zákona o DPH. Pouze na základě faktu, že jsou nemocnice funkčně rozděleny na jednotlivá střediska, u kterých je tvrzeno, že kromě osvobozených zdravotních služeb generují i zdanitelná plnění (například administrativní úkony nebo odborné stáže, jimiž odvolatel argumentuje), nelze konstatovat, že všechna přijatá plnění daného střediska byla použita v rámci ekonomické činnosti i ke zdanitelným plněním. Samotné předložení seznamů neprokazuje vazbu mezi uskutečněnými a zdanitelnými plněními a využitím vykazovaných přijatých plnění. Pokud např. byl nemocnicí koupen přístroj využívaný výhradně pro osvobozenou zdravotní službu, pak nemá nárok na odpočet dle ustanovení § 72 odst. 1 (ani dle odst. 6) zákona o DPH, i když je tento umístěn ve středisku, které nemocnice vnitropodnikově vede jako středisko, kde se uskutečňují zdanitelná i osvobozená plnění. Nezáleží tedy na vnitropodnikovém členění na střediska, ale na faktickém stavu.

Hlavní činností nemocnic je poskytování zdravotní služby s cílem léčit a chránit lidské zdraví (dále také „zdravotní péče“) upravené ustanovením § 58 zákona o DPH, které

je osvobozeným plněním bez nároku na odpočet daně. Zdravotní péče je nemocnicím hrazena především zdravotní pojišťovnou a tato činnost je ošetřena smluvně na základě zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění uzavřenou smlouvou za účelem poskytování zdravotnických služeb (hrazených z veřejného zdravotního pojištění) pojištěncům. Tyto smlouvy např. se Všeobecnou zdravotní pojišťovnou České republiky (dále jen "VZP"), jsou zveřejněny na internetových stránkách www.vzp.cz (Smlouva s poskytovateli zdravotních služeb). Z těchto smluv je patrné, že při vykazování a úhradě zdravotních služeb jsou nemocnice i VZP povinny dodržovat dohodnutá pravidla a metodiku, jak je v těchto zveřejněných smlouvách uvedeno (viz Článek III. Práva a povinnosti smluvních stran, Smlouva s poskytovateli zdravotních služeb).

Nemocnicím jsou VZP poskytnuté zdravotní služby hrazeny, když tyto jsou podrobně zdokumentovány a odůvodněny pojištěncům (viz Článek III. Práva a povinnosti smluvních stran, bod 3, písm. a). Zdravotní služby jsou hrazeny v souladu s vyhláškou Ministerstva zdravotnictví. Touto vyhláškou je stanoven nositel výkonu, časová dotace pro výkon v návaznosti na stanovenou hodnotu bodu. Nemocnice vykazuje podrobně každý jednotlivý výkon a u něj uvádí nositele výkonu, časovou dotaci, spotřebovaný materiál i léky. Pokud nemocnice nakupuje zdravotnický materiál včetně daně, je také cena tohoto materiálu s daní zahrnuta do kalkulace a tedy do výše úhrady zdravotních výkonů ze zdravotního pojištění, samostatně tento materiál není účtován.

Metodika VZP (Vyúčtování zdravotní péče) stanovuje, že cena za vykázaný zdravotní výkon, účtovaná nemocnicí, může být pouze do hodnoty maximální úhrady pojišťovnou, nebo může být cena sjednaná, což je v případě balíčkových cen, které jsou smluvně dohodnuté za některé zdravotní služby. Lze konstatovat, že každý jednotlivý zdravotní výkon, který je proplácen pojišťovnou, má svoji hodnotu v bodech dle nositele zdravotního výkonu, odbornosti, použitého materiálu, přístrojů nebo přípravků. Z této skutečnosti vyplývá, že nemocnice mají povinnost vést velmi konkrétní přehled poskytnutých zdravotních výkonů, použitého materiálu i léků. Pokud nemocnice uplatňuje nárok na odpočet daně z přijatých plnění použitých pro zdanitelná plnění, musí vést takovou evidenci, kterou prokáže oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle ustanovení § 72 zákona o DPH, resp. ustanovení § 76 zákona o DPH. Pokud nemocnice má povinnost vést

podrobnou evidenci zdravotních výkonů pro zdravotní pojišťovny, může tedy nalézt obdobný způsob k prokazování nároku na krácený odpočet daně.

Nemocnice ve svých vysvětleních argumentuje právě rozdělením na střediska, tedy pouze obecně a dále uvádí příklady zdanitelných plnění, jako jsou odborné stáže, klinické studie, administrativní úkony, nadstandard apod., i když právě tyto úkony úzce souvisí se zdravotní péčí hlavní činností nemocnice. Zásadní je přitom otázka, jestli spotřebovaná přijatá plnění souvisí s vlastní úplatou za tato plnění nebo naopak s podstatou činnosti, která je prostřednictvím přijatého plnění vykonávána. I když je odborná stáž uskutečněným zdanitelným plněním, výše úhrady (1.000 Kč za 5 dní) může z části pokrýt mzdové náklady za dohled nad stážistou nebo jiné s touto stáží spojené administrativní úkony, ale nemůže odrážet činnost, kterou stážista vykonává v nemocnici. Pokud nemocnice umožňuje lékařům, odbornému personálu nebo studentům vykonávání stáží, jedná se o službu nemocnice za účelem rozvoje technických znalostí a dovedností stážistů. Tito se v první řadě podílejí na běžně poskytované zdravotní činnosti v součinnosti s lékařem a tato činnost by byla prováděna i v případě, že by tam stážista nebyl. Zdravotní péče poskytovaná nemocnicí, na níž stážista svými úkony participuje, je v první řadě plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně v souladu s ustanovením § 58 zákona o DPH. Léky, zdravotní přístroje a zdravotnický materiál se i v tomto případě využívají k účelu poskytování zdravotní péče. Když nemocnice setrvává v případě prokazování nároku na odpočet daně v obecném tvrzení o použití přijatých plnění v rámci odborných stáží, nemůže prokázat využití přijatých zdanitelných plnění k účelům s nárokem na odpočet dle ustanovení § 72 zákona o DPH.

Stejná situace nastává i v případě klinických studií, kdy účelem této činnosti je stále léčit pacienta nebo chránit lidské zdraví v souladu s ustanovením § 58 zákona o DPH. V situaci, kdy nemocnice označuje zdanitelná plnění např. „nadstandard“, administrativní úkony nebo výpisy ze zdravotní dokumentace, i v těchto případech je nezbytné prokázat přímou souvislost těchto plnění na zakoupený zdravotnický materiál, využití zdravotního přístroje apod.

V případě pořízení investičního majetku nemocnice obecně uvádí, že tento majetek je v průběhu stáže, klinické studie nebo jiných placených úkonech k dispozici. I v takových případech platí pravidlo, že tento majetek je primárně využíván a určen k poskytování zdravotní péče, tedy dle ustanovení § 58 zákona o DPH k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet. Nemocnice však nijak nedoložila, zda v ceně za absolvování odborné stáže jsou zahrnuty náklady související s opotřebením zdravotnického přístroje nebo cena spotřebovaného zdravotnického materiálu. **Skutečnost, že nemocnice účtuje stáže, studie nebo jiné placené zdravotnické výkony s DPH neznámá, že tato uskutečněná zdanitelná plnění automaticky prokazují souvislost se všemi přijatými zdanitelnými plněními.**

4.2.5 Výsledek doměřovacího řízení

Správce daně po posouzení nároku na odpočet daně neuznal v daňovém řízení nárok na odpočet daně v krácené výši u části přijatých daňových dokladů. Níže v tabulce je uvedena procentuální výše přijatých plnění z jednotlivých skupin, která nebyla uznána, a to za rok 2013 a 2014 u vzorku pěti zkoumaných nemocnic, ke kterým měla autorka přístup.

Tabulka 6: Výše neuznaných odpočtů za rok 2013 v procentech

Přijaté doklady/nemocnice	B	C	D	E
Provozně-technické náklady	40,66 %	83,00 %	44,96 %	35,15 %
Sklad zdravotnického materiálu	81,16 %	96,00 %	100 %	
Sklad ostatního materiálu			65,53 %	11,20 %
Investice	42,98 %	85,79 %	75,88 %	39,97 %

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 7: Výše neuznaných odpočtů za rok 2014 v procentech

Přijaté doklady/nemocnice	A	B	C	D	E
Provozně-technické náklady	35,68 %	33,60 %	31,24 %	54,91 %	39,49 %
Sklad zdravotnického materiálu	95,03 %	1,63 %	65,81 %	100 %	
Sklad ostatního materiálu				60,78 %	12,32 %
Investice	19,37 %	34,39 %	50,01 %	11,30 %	43,71 %

Zdroj: vlastní zpracování

Nemocnice uplatňovaly nárok na krácený odpočet daně a nebyla jim uznána část požadovaného nároku na odpočet (tabulky 6 a 7). Tato plnění vyloučená z nároku na odpočet nebyla obecného charakteru (režijní náklady). Závažným důvodem pro odmítnutí významné části nároku na odpočet bylo pouhé obecné tvrzení nemocnic, že všechna tato odmítnutá přijatá plnění souvisí s uskutečněnými plněními v podobě stáží, klinických studií, administrativní úkonů apod. Nemocnice nedoložily přímou a bezprostřední souvislost mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Ve svých prohlášeních stále trvaly na způsobu prokázání nároku na odpočet funkčním rozdělením nemocnic na jednotlivá střediska, ke kterým uváděly příklady uskutečněných zdanitelných plnění. Z těchto uvedených důvodů nebyl uznán nárok na odpočet.

V uvedených tabulkách je jasně patrné, že jednotlivé nemocnice nemají ucelený systém, na základě kterého by přehledně dokázaly doložit souvislosti mezi přijatými a uskutečněnými plněními a tím i nárok na odpočet daně.

5 Navržená doporučení a diskuze

Lze konstatovat, že každé zdravotnické zařízení vedle své základní funkce sloužící k poskytování zdravotní péče se snaží o fungování v souladu s tržní zásadou, kterou je zejména vytváření zisku. Také z tohoto důvodu doplňuje svůj základní rozsah poskytovaných zdravotních služeb hrazených z veřejného pojištění také placenými službami, kdy některé slouží jako doplňkové ke zdravotním službám a jiné jsou samostatnými zdravotními službami, ale neposkytovanými za účelem provádění zdravotních služeb z veřejného zdravotnictví.

V případě hospodaření nemocnic má tato v průběhu zdaňovacího období výdaje v podobě osobních nákladů, materiálu, investic nebo služeb na vstupu. Na výstupu pak dochází k poskytování zdravotních služeb, k poskytování další široké nabídky placených služeb, prodeje zdravotnického materiálu, léčiv nebo pomůcek apod.

Zde předkládaná metodická pomůcka byla vytvořena autorkou pro efektivnější daňová řízení vedená správcem daně a zároveň pro zamezení daňových úniků v souvislosti s podávanými daňovými priznáními zdravotnických zařízení s lůžkovou péčí. Tato zařízení v případě využití této metodické pomůcky mohou být v legitimním očekávání, že v případě daňového řízení prokážou nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v krácené výši.

Správnost metodiky je v tuto chvíli podpořena i rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka Pardubice č. j. 52 Af 43/2020-70 ze dne 5. 5. 2021 (dále jen „rozsudek Nemocnice Pardubice“), který ve sporu mezi Nemocnicí Pardubického kraje, a. s. (dále jen „Nemocnice“) a Odvolacím finančním ředitelstvím (dále jen „správce daně“) rozhodoval, „*zda Nemocnice splnila podmínky stanovené zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu z přijatých plnění na „pro rata“ bázi. Konkrétně zda Nemocnice dostatečně prokázala vazbu a vzájemný vztah mezi zdanitelnými plněními na vstupu a konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu ustanovení § 72 a násl. Zákona o DPH, resp. zda je vůbec prokázání takovéto vazby dle ustanovení § 72 a násl. Zákona o DPH vyžadováno.*“ Správce daně

v tomto případě využil autorkou vytvořenou metodickou pomůcku a **Krajský soud v rozsudku uznal, že postup správce daně vůči Nemocnici byl správný**, neboť služby i zboží musí být Nemocnicí využity v rámci její ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění a současně musí být splněna podmínka přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, kdy *„nárok na odpočet lze přiznat bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobku nebo služeb.“*

Kromě tohoto rozsudku existují i další rozsudky krajských soudů, u kterých ovšem, při nevyužití metodické pomůcky, krajské soudy uvedly, že správce daně nepostupoval správně, když na zdravotnické zařízení nepřenesl důkazní povinnost, neboť dostatečně nezdůvodnil své pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH. V současné době byla proti rozsudku Nemocnice Pardubice podána kasační stížnost, o které rozhoduje NSS. Jeho rozhodnutí dosud není známé.

5.1 Legislativní úprava metodiky

Poskytování zdravotnických služeb z pohledu zákona o DPH upravují ustanovení § 58, na jehož základě musí nemocnice postupovat. O samotném nároku na odpočet daně hovoří ustanovení § 72 až 79 zákona o DPH, které jsou v tomto zákoně upraveny na základě čl. 167 až čl. 192 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Formální podmínkou pro nárok na odpočet je mít daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi (§ 73 odst. 1 zákona o DPH). Nicméně hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH je využití plnění v rámci svých ekonomických činností (§ 5 odst. 2 zákona o DPH) pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Nedílnou součástí těchto podmínek je také soulad mezi formální a hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet, kdy se předpokládá, že plnění uvedené na daňovém dokladu odpovídá skutečnosti, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 10/2010-71 ze dne 16. 3. 2010.

Důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných daňovým subjektem v daňových přiznáních je na straně daňového subjektu, s tím souvisí povinnost daňového subjektu vypočítat a přiznat svoji daň. Důraz je kladen na skutečnost uvedenou v ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

Daňový subjekt si musí být vědom této reálné podmínky a v souladu s ní zvážit např. způsob vedení evidence a objektivně posoudit, zda z účetnictví a jeho vnitřní evidence lze této skutečnosti dostát. Jako pomůcku pro evidenci lze využít např. podrobnou analytickou účetní osnovu.

V případě, že zdravotnické zařízení podrobně sleduje nákupy a použití materiálu, může také uplatnit u přijatých zdanitelných plnění, která jsou využita plně pro uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani, plný nárok na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH. Je otázkou, pokud nemocnice sledují spotřebu zdravotnického materiálu a využití přístrojů pro zdravotní výkony účtované zdravotním pojišťovnám, z jakého důvodu není sledována spotřeba zdravotnického materiálu u placených služeb, např. u plastických operací apod. a poté uplatňován výše uvedený plný nárok na odpočet daně.

5.2 Navržená metodika

V případě zdravotnického zařízení (nemocnice) pro uplatňování nároku na odpočet DPH v krácené výši je nezbytné při evidenci přijatých daňových dokladů položit otázku, k jakým účelům je přijaté plnění ve skutečnosti využíváno a následně tato přijatá plnění rozdělit do uvedených skupin:

- A.** přijatá zdanitelná plnění použitá výhradně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně;
- B.** přijatá zdanitelná plnění použitá alespoň z části k uskutečněným zdanitelným plněním s nárokem na odpočet;
 - **skupina I** – přijatá plnění obecného charakteru (režijní náklady) vstupující do ceny výstupu;

- **skupina II** – přijatá plnění, která nejsou obecného charakteru a u kterých je třeba sledovat jejich využití, tj. zda jsou využita ke zdanitelným plněním alespoň z části.

V případě přijatých zdanitelných plnění zahrnutých do skupiny **A** daňový subjekt nemá nárok na odpočet daně, a proto ho nebude uplatňovat. Jedná se např. o zdravotnický materiál, zdravotnické přístroje, laboratorní materiál, sterilizační materiál, opravy zdravotnických přístrojů apod. využití výhradně pro osvobozená plnění.

V případě skupiny **B** je nutné nejprve vyčlenit náklady, které jsou obecného charakteru a vstupují do ceny výrobku nebo služby alespoň z části. Označíme jako **skupinu I**, sem můžeme zařadit prakticky všechny náklady, které žádným způsobem nemůžeme rozdělit, jako např. platby za elektřinu, plyn, teplo, vodné, stočné, internet, medicínální plyny, ale také materiál a služby již svou povahou režijního charakteru, např. čisticí prostředky, prací prostředky, knihy, telefony, úklid, ale také pracovní oděvy, nábytek, opravy budov, opravy výtahů, malování, praní prádla, materiál pro údržbu, údržbu areálu apod. Zde má daňový subjekt nesporný nárok na krácený odpočet daně.

Do **skupiny II** pak zařadíme materiál a služby, u kterých nemocnice musí sledovat a následně prokázat, že byly skutečně využity k uskutečňování zdanitelných plnění dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH. Sem bychom řadili především léky, zdravotnický materiál, sterilizační materiál, laboratorní materiál, zdravotnické přístroje a nástroje, údržba a revize zdravotnických přístrojů, investiční majetek apod.

Základní zásady rozdělení

U SKUPINY II je pak vyžadováno, aby nemocnice prokázala splnění základních podmínek pro nároku na odpočet z přijatých plnění dle ustanovení § 72 odst. 6 zákona o DPH, a to:

- 1. použití přijatého zdanitelného plnění pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, alespoň z části;**
- 2. souvislost mezi přijatým plněním na vstupu a alespoň jedním uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu;**

- 3. v případě, že tuto souvislost nelze prokázat, musí se jednat o přijaté plnění obecné povahy, které vstupuje do ceny konečné služby nebo výrobku, tedy režijní náklady.**

Jednotlivé nemocnice využívají kromě podrobného členění na střediska také podrobnou účetní osnovu s podrobnou analytickou evidencí a jednotlivé účty jsou zpravidla pojmenovány podle skutečných nákladů, které jsou na jejich vrub zaúčtovány. Tato analytická evidence by mohla být využita k podrobnému členění přijatých zdanitelných plnění.

6 Závěr

Zdravotnická zařízení s lůžkovou péčí, byť jsou primárně zaměřena na poskytování zdravotnických služeb, která jsou osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, uskutečňují také množství služeb podléhajících dani, např. ve formě klinických studií, stáží, praxí, plastických operací, sterilizací pro třetí osoby, placených laboratorních vyšetření, uložení těl, administrativních poplatků apod. Od konce roku 2015 podávají zdravotnická zařízení před koncem prekluzivní lhůty pro vyměření daně dodatečná daňová přiznání k DPH (první dodatečné přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2012). Cílem těchto přiznání je získat od státu dodatečně krácený odpočet DPH i z plnění, která nejsou úzce spojena s uskutečněnými zdanitelnými plněními podléhajících dani. V rámci odůvodnění zdravotnická zařízení udávají v převážné většině pouze obecně poskytování klinických studií, stáží a lékařských zpráv napříč celým zařízením a zároveň uvádí tvrzení, že nárok na odpočet daně v krácené výši je dostatečným způsobem zajištěn funkčním rozdělením nemocnice na interní vnitropodniková střediska.

Zákon o DPH v rámci ustanovení § 72 odst. 6 vyžaduje prokázání vzájemné vazby mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Stejně tak je prokázání vzájemné vazby požadováno i českými a evropskými soudy. Z výše uvedeného důvodu tedy nelze obecně tvrdit pouhou možnost využití pro uskutečnění ekonomické činnosti. Vzhledem ke skutečnosti, že není jednoznačně prokázáno, která jednotlivá přijatá plnění, přímo a bezprostředně s uváděnými klinickými studiemi, stážemi a lékařskými zprávami souvisí, je pak pro správce daně i nemocnici obtížné určit správnou výši přijatých zdanitelných plnění, u kterých mají zdravotnická zařízení nárok na krácený odpočet DPH. V takových to případech je třeba, aby zdravotnická zařízení vedla evidenci, ze které by bylo možné zjistit souvislost a vazbu mezi jednotlivými přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými plněními s nárokem na odpočet daně dle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH, tedy zvláště pro uskutečněná zdanitelná plnění a pro plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH.

V rámci této práce byl nejprve na základě rešerše odborné české i evropské literatury čtenář seznámen se základními pojmy zkoumané problematiky, následně byl předestřen postoj českého právního systému a i Evropského soudního dvora. V praktické části byl

následně vyhodnocen současný stav problematiky u vybraných zdravotnických zařízení poskytujících lůžkovou péči v rámci České republiky a na základě rozsudků soudů vypracována metodika, která poskytne návod pro efektivní prokazování a uplatňování nároku na odpočet daně těmito zařízeními.

Metodika je založena na skutečnosti, že pouhé obecné tvrzení, že přijatá plnění jsou používána pro oba typy uskutečňovaných plnění (s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet), nestačí k prokázání nároku na krácený odpočet daně, pokud toto není podloženo dalšími důkazy a pokud neexistuje jednoznačná vazba mezi těmito plněními. To platí zejména u uskutečněných zdanitelných plnění ve formě stáží či klinických studií, protože se v tomto případě jedná pouze o formální tvrzení, které ovšem není prokázáno, neboť není konkretizován obsah jak stáží, tak i klinických studií, které mají zejména vztah k poskytování zdravotní péče, která představuje plnění osvobozené od DPH bez nároku na odpočet DPH.

Autorka se touto problematikou již v praxi zabývá od roku 2015 a za tuto dobu detailně prověřovala veškerá přijatá plnění, u kterých zdravotnická zařízení vykazala nárok na odpočet DPH v rámci svých dodatečných daňových tvrzení. Ze svých zjištění následně vytvořila výše uvedenou metodiku, která je využitelná nejen dalšími správci daně, kteří se problematikou zabývají, ale i zdravotnickými zařízeními při podávání jejich dodatečných daňových tvrzení. V rámci metodiky jsou plnění nejprve rozdělena do dvou základních skupin. První skupinou jsou přijatá plnění obecného charakteru (režijní náklady) vstupující do ceny výstupu, u kterých není třeba prokazovat přímou a bezprostřední souvislost s konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním a u kterých má zdravotnické zařízení nárok na krácený odpočet a přijatá plnění. Druhou skupinou jsou plnění, která nejsou obecného charakteru a u kterých je třeba sledovat jejich využití, tj. zda jsou využita ke zdanitelným plněním alespoň z části.

Již toto prvotní rozdělení na skupiny musí být provedeno vysoce erudovaně, neboť první skupina následně automaticky získává nárok na krácený odpočet daně a dále ji není třeba více prověřovat. Problematickými, z hlediska nároku na odpočet daně, jsou totiž přijatá plnění uvedená ve druhé skupině. Tato deklarovaná přijatá plnění jsou pak třeba jednotlivě

prověřovat a posuzovat z hlediska praktické využitelnosti pro deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění. Z výše uvedeného důvodu autorka sestavila metodiku vykazování a uplatňování přijatých zdanitelných plnění, u kterých je možné uplatnit nárok na odpočet, v případě, že je prokázána přímá souvislost s uskutečněnými zdanitelnými plněními.

Jak již bylo uvedeno, metodika je výsledkem dlouholeté práce autorky a její použitelnost je v současné době potvrzena rozsudkem krajského soudu čj. 52 Af 43/2020 - 70. V budoucnu bude ještě podrobena rozsudku NSS, avšak jeho rozhodnutí v tuto chvíli není známo.

7 Seznam použitých zdrojů

Literatura

BONĚK, Václav, KREJČÍ, Jan, KROUPA, Jiří a PAVEL, Jan. *HISTORIE Ministerstva financí: 1918 - 2004* [online]. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2005, 17. 8. 2005, 97 [cit. 2022-2-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/zakladni-informace/historie-ministerstva/publikace-o-historii-mf/historie-mf-1918-2004-18470>.

BRANDEJS, Tomáš. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. Praha: ASPI, 2008-. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-569-7.

HAMERNÍKOVÁ, Bojka. *Veřejné finance: vybrané problémy*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 9788075525772.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-7357-092-0.

SURYNEK, A. A KOL. *Zpracování projektu*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2006. 96 s. ISBN 80-245-1093-6.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

Internetové zdroje

Daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění a hazardní hry [online]. 2. vydání studijního materiálu. Praha: Ministerstvo financí České republiky, 2020, 1 - 148 [cit. 2022-02-12]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/sluzba/soubor/skripta-2-dane-poplatky-jopp-a-hazardni-hry-20200806-pdf.aspx>.

Metodická pomůcka č. j. 11964/12-3210-011695, ze dne 29. 3. 2012, Informace GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012. [online]. [cit. 2022-1-31]. <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-ve-zdravotnictvi>

Smlouvy s poskytovateli zdravotních služeb uzavřené s VZP. [online]. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z: <https://www.vzp.cz/poskytovatele/smluvni-vztahy/smlouvy-s-poskytovateli-zdravotnich-sluzeb>

Metodika pro pořizování a předávání dokladů. [online]. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z: <https://www.vzp.cz/poskytovatele/vyuctovani-zdravotni-pece>

Legislativa

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 258/2000 Sb. Zákon o ochraně veřejného zdraví

Zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

Zákon č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování

Zákon č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění

Směrnice Rady Evropské unie č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty v platném znění

Směrnice Rady Evropské unie č. 2017/2455 jejíž platnost byla v souvislosti s pandemií odložena až na rok 2021 nařízením 2020/1112

Judikatura

Rozsudek Evropského soudního dvora Volkswagen Financial Services (UK) Ltd C 153/17, ze dne 18. 10. 2018. [online]. In: Úřední věstník C 178, 30. 11. 2018. [cit. 2022-1-31].

Dostupné také z: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/cs

Rozsudek Evropského soudního dvora Wolfram Becker C-104/12, ze dne 21. 2. 2013. [online]. In: Elektronická sbírka. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z:

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/cs

Rozsudek Evropského soudního dvora Kretztechnik AG C-465/03, ze dne 26. 5. 2005. [online]. In: Elektronická sbírka. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z:

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/cs

Rozsudek Evropského soudního dvora Investrand BV č. C-435/05, ze dne 8. 2. 2007. [online]. In: Elektronická sbírka. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z:

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/cs

Rozsudek Evropského soudního dvora Midland Bank C-98/98, ze dne 8. 6. 2000. [online]. In: Elektronická sbírka. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z:

https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/cs

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 13/2014-93, ze dne 16. 3. 2015. [online]. In: Sbírka rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. 2013, XIII, 7 - 8/2015. [cit. 2022-1-31].

Dostupné také z: <https://sbirka.nssoud.cz/>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 16. 3. 2010. [online]. [cit. 2022-01-31]. Dostupné z: [https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-10-2010-](https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-10-2010-71)

[71](https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/1-afs-10-2010-71)

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 37/2017-196, ze dne 5. 12. 2018, [online]. [cit. 2022-01-31]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksbr/31-af-37-2017-196>

Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 24/2019 - 65, ze dne 28. 4. 2021, [online]. [cit. 2022-01-31]. Dostupné z: : <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksbr/31-af-24/2019-65>

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 5. 5. 2021, čj. 52 Af 43/2020 - 70, [online]. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z: www.nssoud.cz

Rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 7/2018-54, ze dne 17. 12. 2021 [online]. [cit. 2022-1-31]. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/ksph/55-af-7-2018-54>

8 Přílohy

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma fungování DPH 19

Obrázek 2: Pravidla pro uplatňování částečných odpočtů daně z přidané hodnoty 27

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1: Cíl a funkce daní 15

Tabulka 2: Přehled sazeb DPH 23

Tabulka 3: Výše výnosů za jednotlivá období a nemocnice (v tis. Kč) 39

Tabulka 4: Struktura uplatňovaných přijatých dokladů v procentech 40

Tabulka 5: Koeficient pro krácení daně 42

Tabulka 6: Výše neuznaných odpočtů za rok 2013 v procentech 57

Tabulka 7: Výše neuznaných odpočtů za rok 2014 v procentech 57

8.3 Seznam použitých zkratk

DPH	daň z přidané hodnoty
NSS	Nejvyšší správní soud
EU	Evropská unie
JČS	jiný členský stát Evropské unie
OESD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Co-operation and Development)
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
Směrnice EU o DPH	Směrnice Rady Evropské unie č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů
OFŘ	Odvolací finanční ředitelství
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů

8.4 Seznam příloh

1. Ceník
2. Seznam středisek
3. Seznam provozně-technických nákladů



ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Služby		
Zdravotní dokumentace v archivu - manipulační poplatek	1AD00	100 Kč
Administrativní výkon	1AD01	200 Kč
Administrativní výkon prováděný lékařem	1AD02	400 Kč
Administrativní výkon prováděný lékařem s vyšetřením	1AD03	800 Kč
Kopírování - A4 jednostranně	1AD10	4 Kč
Kopírování - A4 oboustranně	1AD11	5 Kč
Kopírování - A3 jednostranně	1AD12	7 Kč
Kopírování - A3 oboustranně	1AD13	9 Kč
Zpráva - státní orgány - Zpráva pro Policii ČR a jiné státní orgány	1AD20	dle skutečnosti
Služby - státní orgány - Služby pro Policii ČR a jiné státní orgány	1AD29	dle skutečnosti
Praxe studentů VŠ a VOŠ v řádném prezenčním nebo kombinovaném studiu	1OS10	0 Kč
Stáže lékařů na pracovištích NPK (1 den)	1OS11	250 Kč
Stáže zubních lékařů na pracovištích ÚČOCH (1 den)	1OS12	500 Kč
Specializační stáž NLZP (1 den)	1OS13	250 Kč
Specializační stáž NLZP na pracovištích Klinické hematologie vysoce náročné výkony (1 den)	1OS14	1 452 Kč
Praktická část CK ošetrovatelská péče o chronické rány a defekty (5 dní)	1OS15	3 000 Kč
AKK sanitář - organizační poplatek	1OS16	7 000 Kč
Služby technika BOZP a PO (1 hodina)	1OS20	1 000 Kč
Školení BOZP a PO (1 pracovník)	1OS21	500 Kč
Školení BOZP a PO (1 vedoucí pracovník)	1OS22	800 Kč
Knihovna: Jednorázová výpůjčka	1OS30	50 Kč
Knihovna: Registrační poplatek (zaměstnanci 0 Kč, ostatní 150 Kč)	1OS31	150 Kč
Knihovna: Registrační poplatek studenti	1OS32	100 Kč
Knihovna: Registrační poplatek studenti s 1 rešerší	1OS33	200 Kč
Knihovna: Upomínka - 1.	1OS34	12 Kč
Knihovna: Upomínka - 2.	1OS35	20 Kč
Knihovna: Upomínka - 3.	1OS36	30 Kč
Knihovna: Upomínka - 4.	1OS37	40 Kč
Knihovna: Upomínka - 5.	1OS38	120 Kč
Knihovna: Rešerše	1OS39	150 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 6mm	1OS40	11 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 8mm	1OS41	12 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 10mm	1OS42	14 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 12mm	1OS43	16 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 14mm	1OS44	19 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 16mm	1OS45	21 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 19mm	1OS46	25 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 22mm	1OS47	29 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 28mm	1OS48	36 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 38mm	1OS49	48 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 48mm	1OS50	56 Kč
Knihovna: Kroužková vazba - 51mm	1OS51	63 Kč
Knihovna: Folie	1OS52	10 Kč
Knihovna: Karton	1OS53	4 Kč
Knihovna: Laminování - A4	1OS54	26 Kč
Údržba a opravy (1 hod.)	1SL52	230 Kč

ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Parkovné - 1. půlhodina	15L60	0 Kč
Parkovné - 2. započatá půlhodina	15L61	20 Kč
Parkovné - každá další započatá půlhodina	15L62	30 Kč
Vjezdová karta - vydání karty, nahrání SW parkovného na identifikační kartu (formou zálohy)	15L71	250 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - zaměstnanec PKN (celodenní karta)	15L63	2 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - zaměstnanec PKN (odpolední karta)	15L64	1 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - servisní organizace (celodenní karta)	15L65	4 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - servisní organizace (odpolední karta)	15L66	3 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - soukromé organizace se sídlem v PKN: 1. a 2. karta (1 ks)	15L68	5 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - soukromé organizace se sídlem v PKN: 3., 4., 5. karta (1 ks)	15L69	7 000 Kč
Vjezdová karta - roční poplatek - 6. karta a více (1 ks)	15L70	10 000 Kč
Ubytovna - základní poplatek (Kč/lůžko/den)	15L47	400 Kč
Ubytovna - základní poplatek (Kč/lůžko/měsíc)	15L48	4 500 Kč
Ubytovna - půjčení vysavače	15L49	10 Kč
Doprovod hospitalizovaného pacienta nad 6 let věku + strava (1.noc)	10S00	500 Kč
Doprovod hospitalizovaného pacienta nad 6 let věku + strava (každá další noc)	10S01	350 Kč
Centrum pracovního lékařství		
Nástup a výstup do zaměstnání	1PR00	dle skutečnosti
Preventivní prohlídka	1PR01	450 Kč
Preventivní prohlídka - závodní preventivní péče typ II.	1PR02	650 Kč
Preventivní prohlídka - složitá	1PR03	850 Kč
Preventivní prohlídka - složitá, pro zaměstnance NPK	1PR04	910 Kč
Audiologické vyšetření	1PR05	360 Kč
EKG	1PR06	200 Kč
Spirometrie	1PR07	350 Kč
Vodní chladový test s pletysmografií cév horních končetin	1PR08	1 060 Kč
Vyšetření lékařem - trvání nemoci z povolání	1PR09	350 Kč
Vyšetření lékařem - jednorázové odškodnění při ohlášené nemoci z povolání	1PR10	3 500 Kč
Posudkový závěr	1PR11	270 Kč
Návštěva na pracovišti z hlediska rizika profesionálního poškození	1PR12	1 450 Kč
Návštěva na pracovišti z hlediska rizika profesionálního poškození - doplatek při časové náročnosti (0,5 hod)	1PR13	240 Kč
Odborná poradenská činnost specialisty v prac.lékařství (1 hod)	1PR14	500 Kč
Kurz první pomoci pro laiky (skupina max. 5 osob)	1PR15	1 500 Kč
Centrum rehabilitace		
Kinesiotaping (Kč/cm)	1RE01	2 Kč
Lymfodrenáž - přístrojová: HK+plec, DK+hýždě (60 min)	1RE10	350 Kč
Terapie vysokovýkonným laserem	1RE20	180 Kč
Plynová injekce	1RE21	25 Kč
Vyšetření fyzického pracovního potenciálu 1d (1 denní vyšetření)	1RE50	4 470 Kč
Vyšetření fyzického pracovního potenciálu 2d (2 denní vyšetření zkrácené)	1RE51	4 990 Kč
Vyšetření fyzického pracovního potenciálu 2dz (2 denní vyšetření kompletní)	1RE52	8 210 Kč
Individuální léčebná tělesná výchova (ILTV) (45 min)	1RE60	400 Kč

ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Cévní chirurgie		
Skleroterapie (1 sezení)	1CE01	700 Kč
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1CE90	500 Kč
Dětské a novorozenecké oddělení		
Zápůjčka: Odsávačka "Medela Lactina" (den)	1DE00	60 Kč
Zápůjčka: Odsávačka "Medela Lactina" (kauce)	1DE01	2 000 Kč
Dětská chirurgie		
Nadstandardní pokoj - vč. přistýlky (1 noc)	1DC90	500 Kč
Domácí péče		
Zápůjčka: Podložní mísa/močová láhev (1 den)	1PP00	10 Kč
Zápůjčka: Toaletní křeslo/toaletní křeslo s klozetem (1 den)	1PP01	10 Kč
Zápůjčka: Chodítko - různé druhy (1 den)	1PP02	10 Kč
Zápůjčka: Postranice a hrazda k lůžku (1měsíc)	1PP03	10 Kč
Zápůjčka: Vozík mechanický (1 den)	1PP04	10 Kč
Zápůjčka: Biolampa (1 den)	1PP05	20 Kč
Chirurgické oddělení		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1CH90	500 Kč
Nadstandardní pokoj - doprovod na přistýlce, bez stravy (1noc)	1CH91	340 Kč
Infekční oddělení		
Vyšetření v poradně cestovní medicíny - cílené	1IF00	340 Kč
Vyšetření v poradně cestovní medicíny - kontrolní	1IF01	110 Kč
Poučení nemocného v poradně cestovní medicíny	1IF02	100 Kč
Vystavení receptu na antimalarickou profylaxi	1IF03	40 Kč
Vystavení mezinárodního očkovacího průkazu v poradně cestovní medicíny	1IF04	130 Kč
Vystavení potvrzení o zdravotní způsobilosti, v anglickém jazyce	1IF05	350 Kč
Odstranění klišéte	1IF10	350 Kč
Aplikace injekce v poradně cestovní medicíny	1IF11	110 Kč
Serologie: Chlamýdie trachomatis a pneumonie	1IF20	3 720 Kč
Serologie: B-virové hepatitis celkem	1IF21	3 090 Kč
Serologie: C-virové hepatitis - anti HCV	1IF22	490 Kč
Serologie: MEK (meningoencephalitidy)	1IF23	1 240 Kč
Serologie: Varicella	1IF24	1 240 Kč
Serologie: Rubeolla	1IF25	1 240 Kč
Serologie: Parotitida	1IF26	1 240 Kč
Serologie: Lymeská borreliosa	1IF27	1 350 Kč
Serologie: Spalničky	1IF28	700 Kč
Serologie: Hepatitida B	1IF29	470 Kč
Očkování: Virová hepatitida A+B (Twinrix Adult)	1IF30	1 850 Kč
Očkování: Virová hepatitida A (Avaxim)	1IF31	1 450 Kč
Očkování: Virová hepatitida A (Vaqta adult)	1IF59	1 450 Kč
Očkování: Virová hepatitida A (Havrix)	1IF51	1 450 Kč
Očkování: Virová hepatitida A (Havrix 720 Junior Monodose - děti)	1IF45	1 150 Kč
Očkování: Virová hepatitida B (Engerix)	1IF32	910 Kč
Očkování: Břišní tyfus (Typhim)	1IF33	950 Kč
Očkování: Vzteklina (Verorab)	1IF34	800 Kč

ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Očkování: Klíšťová meningoencefalitida (FSME-Immun - dospělí)	11F35	950 Kč
Očkování: Klíšťová meningoencefalitida (FSME-Immun - děti)	11F36	900 Kč
Očkování: Klíšťová meningoencefalitida (Encepur - dospělí)	11F52	950 Kč
Očkování: Klíšťová meningoencefalitida (Encepur - děti)	11F53	900 Kč
Očkování: Meningokok skupiny A, C, Y, W135 (Menveo)	11F37	1 500 Kč
Očkování: Meningokok skupiny A, C, Y, W135 (Nimenrix)	11F56	1 300 Kč
Očkování: Meningokok skupiny B (Bexsero)	11F49	2 000 Kč
Očkování: Meningokok skupiny B (Trumemba)	11F57	2 300 Kč
Očkování: Pneumokok (Prevenar 13)	11F38	1 700 Kč
Očkování: Pneumokok (Pneumovax 23)	11F61	1 100 Kč
Očkování: Cholera (Dukoral)	11F39	2 080 Kč
Očkování: Dětská přenosná obrna (Imovax Polio)	11F40	650 Kč
Očkování: Žlutá zimnice (Stamaril)	11F41	1 300 Kč
Očkování: Chřipka (Vaxigrip Tetra)	11F42	360 Kč
Očkování: Haemophilus influenzae typ B (Hiberix)	11F44	500 Kč
Očkování: Plané neštovice (Varilrix)	11F46	1 600 Kč
Očkování: Japonská encefalitida (Ixiaro)	11F47	3 100 Kč
Očkování: Příušnice, spalničky a zarděnky (Priorix)	11F50	800 Kč
Očkování: Příušnice, spalničky a zarděnky (M-M-Rvax Pro)	11F58	620 Kč
Očkování: Záškrt, tetanus a černý kašel (Boostrix)	11F54	800 Kč
Očkování: Záškrt, tetanus a černý kašel (Adacel)	11F43	800 Kč
Očkování: Záškrt, tetanus, černý kašel a dětská obrna (Boostrix Polio)	11F60	1 200 Kč
Očkování: Lidský papilomavirus (Gardasil9)	11F55	4 200 Kč
Očkování: Covid-19 (Comirnaty) - pro samoplátce bez veřejného zdravotního pojištění	11F62	400 Kč
Interní oddělení		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	11N90	500 Kč
Přistýlka - ubytování pro doprovod, bez stravy (1 noc)	11N91	110 Kč
Kolonoskopické kalhotky	11N00	20 Kč
CD s vyšetřením	11N10	200 Kč
Komplex ambulancí chirurgických, traumatologických a emergency (KACHT)		
Odběr biologického materiálu	1KA00	58 Kč
Kardiologie - Centrum zátěžové diagnostiky a sportovní medicíny		
Sportovní prohlídka	1ZD00	800 Kč
Spiroergometrie	1ZD01	1 100 Kč
Spiroergometrie a sportovní prohlídka	1ZD02	1 500 Kč
Sportovní prohlídka - sportovní týmy	1ZD03	700 Kč
Spiroergometrie - sportovní týmy	1ZD04	1 000 Kč
Spiroergometrie a sportovní prohlídka - sportovní týmy	1ZD05	1 250 Kč
Odběr laktátu	1ZD06	125 Kč
Sestavení laktátové křivky	1ZD07	750 Kč
Vystavení posudku o zdravotní způsobilosti	1ZD08	100 Kč
Popis EKG	1ZD09	250 Kč
Kožní oddělení		
Taping - pouze aplikace (20 min)	1KO00	130 Kč
Vyšetření pigmentových znamének	1KO10	750 Kč
Odstranění pigmentového znaménka	1KO11	800 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Lymfodrenáž profesionálním 12komorovým přístrojem - vstupní vyšetření	1KO20	500 Kč
Lymfodrenáž profesionálním 12komorovým přístrojem - 1 sezení	1KO21	270 Kč
Lymfodrenáž profesionálním 12komorovým přístrojem - 10 sezení	1KO22	2 500 Kč
Kryodestrukce tekutým dusíkem	1KO30	270 Kč
Kyretáž v kryoanestezii - odstranění nezhoubných kožních projevů (1-4 projevy)	1KO31	500 Kč
Kyretáž v kryoanestezii - odstranění nezhoubných kožních projevů (5-7 projevy)	1KO32	600 Kč
Kyretáž v kryoanestezii - odstranění nezhoubných kožních projevů (8-10 projevy)	1KO33	750 Kč
Aplikace lokálního anestetika - Supracain	1KO40	200 Kč
Aplikace lokálního anestetika - Emla	1KO41	280 Kč
Mikrobiologie		
Covid 19 test PCR	1MI50	814 Kč
Covid 19 test antigen	1MI51	201 Kč
Covid 19 vyšetření na protilátky IgG	1MI52	385 Kč
Neurochirurgické oddělení		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1NC90	500 Kč
Neurologická klinika		
Neurologické vyšetření - na žádost od zaměstnavatele	1NL00	390 Kč
Neurologické vyšetření - nástup / výstup	1NL01	390 Kč
EEG bez neurologického vyšetření - pro řidiče z povolání, na žádost zaměstnavatele	1NL02	1 070 Kč
EEG bez neurologického vyšetření - pro řidiče z povolání, nástup / výstup	1NL03	1 070 Kč
EEG vč. neurologického vyšetření - pro řidiče z povolání, na žádost zaměstnavatele	1NL04	1 460 Kč
EEG vč. neurologického vyšetření - pro řidiče z povolání, nástup / výstup	1NL05	1 460 Kč
Oční oddělení		
Vyšetření komplexní	1OC00	2 970 Kč
Vyšetření Pentacam - síla rohovky (1oko)	1OC01	200 Kč
Vyšetření OCT3 - zrakový nerv (1 oko)	1OC02	250 Kč
Vyšetření ICG Pulsion (1 oko)	1OC03	2 000 Kč
Vyšetření endoteliálním mikroskopem (1 oko)	1OC04	200 Kč
Provisc, vč. edukace pacienta (1 oko)	1OC05	950 Kč
Odstranění xantelasmat: tukové usazeniny (1 víčko)	1OC10	1 200 Kč
Balíček: Dermatoplastika horního očního víčka + léky + 2 kontrolní vyšetření s extrakcí stehů (1 oko)	1OC13	2 280 Kč
Balíček: Dermatoplastika dolního očního víčka + léky + 2 kontrolní vyšetření s extrakcí stehů (1 oko)	1OC14	2 850 Kč
Konzultace k refrakčnímu výkonu	1OC21	570 Kč
Refrakční oblouková keratotomie: operace rohovky (1 oko)	1OC22	2 000 Kč
Refrakční lensektomie: operační výkon ambulantní (1 oko)	1OC23	3 000 Kč
Vyšetření kontrolní - po refrakční operaci	1OC24	350 Kč
Vyšetření předoperační k nadstandardní operaci, vč. perimetru	1OC40	570 Kč
Odstranění zákalu ve sklivci	1OC50	16 800 Kč
Vyšetření kontrolní - po placené operaci	1OC60	150 Kč
Nitrooční čočka (cena konkrétní nitrooční čočky)	1OC70	dle skutečnosti
Odstranění kličtete	1OC80	350 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Oddělení klinické biochemie a diagnostiky		
Odběr biologického materiálu	1BI00	50 Kč
Stanovení hladiny etylalkoholu (alkohol) - na žádost pacienta	1BI01	595 Kč
Drogy v moči - jednotlivě (orientační screening)	1BI02	485 Kč
Drogy a návykové látky v moči nebo krvi - série 2 (např. AMPH, THC nebo THC a BENZ)	1BI03	910 Kč
Drogy a návykové látky v moči nebo krvi - série 3 (např. AMPH, THC, OPI) (orientační)	1BI04	1 370 Kč
Drogy a návykové látky v moči nebo krvi - série 5 (např. AMPH, THC, OPI, COC, BENZ) (orientační skupinový screening)	1BI05	1 820 Kč
Drogy a návykové látky v moči nebo krvi - série 4 (např. AMPH, THC, OPI, COC,) (orientační skupinový screening)	1BI06	1 650 Kč
Drogy a návykové látky v moči nebo krvi - každá další skupina k sérii 5 (orientační skupinový screening)	1BI07	400 Kč
Nebiologický materiál (orient. test na vyloučení přítomnosti 1x drogy)	1BI08	1 701 Kč
Drogy a návykové látky z moče nebo krve - průkaz - kvalitativně (1 vzorek)	1BI09	4 100 Kč
Drogy a návykové látky z krve - průkaz - kvantitativně	1BI10	5 360 Kč
Stanovení cílené pouze na jednu konkrétní látku, drogu, noxu v krvi (1x)	1BI11	4 190 Kč
Cílený průkaz pouze na jednu konkrétní látku, drogu, noxu v biologickém materiálu	1BI13	1 860 Kč
Odběr biologického materiálu, stanovení hladiny etylalkoholu - na žádost pacienta	1BI12	640 Kč
Oddělení klinické hematologie		
Odběr krve na žádost pacienta o různá vyšetření	1HE00	50 Kč
Krevní obraz kompletní	1HE01	36 Kč
Krevní obraz kompletní + rozpočet leukocytů	1HE02	87 Kč
Separace séra nebo plazmy	1HE03	22 Kč
Retikulocyty	1HE04	87 Kč
Tromboplastinový test	1HE05	111 Kč
Aktivovaný parciální tromboplastinový test	1HE06	103 Kč
Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - krevní nátěr	1HE07	16 Kč
Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - obarvení nátěru	1HE08	33 Kč
Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - analýza nátěru	1HE09	34 Kč
APC - rezistence	1HE10	459 Kč
Veterinární účel: Krevní obraz kompletní	1HE11	43 Kč
Veterinární účel: Krevní obraz kompletní + rozpočet leukocytů	1HE12	105 Kč
Veterinární účel: Separace séra nebo plazmy	1HE13	27 Kč
Veterinární účel: Retikulocyty	1HE14	105 Kč
Veterinární účel: Tromboplastinový test	1HE15	134 Kč
Veterinární účel: Aktivovaný parciální tromboplastinový test	1HE16	125 Kč
Veterinární účel: Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - krevní nátěr	1HE17	19 Kč
Veterinární účel: Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - obarvení nátěru	1HE18	40 Kč
Veterinární účel: Diferenciální rozpočet leukocytů mikroskopicky - analýza nátěru	1HE19	42 Kč
Veterinární účel: Vyšetření sternální punkce - myelogram	1HE20	878 Kč
Veterinární účel: Cytochemické vyšetření železa	1HE21	276 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
ORL (Ušní, nosní, krční oddělení)		
Perforace ušních boltců se zavedením náušnic	1OR00	340 Kč
Foniatrie (vyšetření před přijetím na VŠ)	1OR01	500 Kč
Logopedie (vyšetření před přijetím na VŠ)	1OR02	300 Kč
Plastická operace boltce - lokální anestezie	1OR70	3 500 Kč
Plastická operace boltce - celková anestezie	1OR71	8 500 Kč
Plastická operace boltců - lokální anestezie	1OR72	6 000 Kč
Plastická operace boltců - celková anestezie	1OR73	13 000 Kč
Koblace: Chronická tonzilitida	1OR20	22 000 Kč
Koblace: Syndrom spánkové apnoe s ošetřením pouze hltanu	1OR21	47 000 Kč
Koblace: Syndrom spánkové apnoe s ošetřením hltanu a dutiny nosní	1OR22	52 000 Kč
Koblace: Rhonchopatie s ošetřením pouze tonzil	1OR23	22 000 Kč
Koblace: Rhonchopatie s ošetřením hltanu	1OR24	52 000 Kč
Koblace: Rhonchopatie s ošetřením hltanu a dutiny nosní	1OR25	52 000 Kč
Zápůjčka: Zapůjčení přístroje "SomnoCheck" - poplatek za vyšetření	1OR30	400 Kč
Zápůjčka: Zapůjčení přístroje "SomnoCheck" - kauce	1OR31	1 000 Kč
Zápůjčka: Zapůjčení odsávačky ASPEED professional - kauce	1OR32	500 Kč
Zápůjčka: Zapůjčení přístroje C-PAP - kauce	1OR33	2 000 Kč
Zápůjčka: Zapůjčení přístroje Bi-PAP - kauce	1OR34	2 000 Kč
Hadička ke tvarovkám	1OR40	dle skutečnosti
Sluchadla (příslušenství)	1OR41	dle skutečnosti
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1OR90	500 Kč
Přístýlka - ubytování pro doprovod, bez stravy (1 noc)	1OR91	340 Kč
Hospitalizace: odbornost 7H4, Dětská ORL (1 noc)	1OR95	2 000 Kč
Hospitalizace: odbornost 7H1, ORL (1 noc)	1OR96	2 000 Kč
Ortopedie		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1OT90	500 Kč
Nadstandardní pokoj - doprovod na přistýlce, bez stravy (1 noc)	1OT91	340 Kč
Rázová vlna (4 sezení)	1OT01	3 000 Kč
Rázová vlna (každé další sezení)	1OT02	500 Kč
Terapie vysokovýkonným laserem (1 sezení)	1OT03	180 Kč
Terapie vysokovýkonným laserem (5 sezení)	1OT04	900 Kč
Metoda PSI při operaci TEP kolene	1OT10	15 700 Kč
Patologicko-anatomické oddělení		
Náklady spojené s uložením lidských pozůstatků - pronájem chladicího boxu (48 hod)	1PA00	350 Kč
Spermiogram	1PA01	380 Kč
Kožní excize - benigní, malá do 1 cm	1PA10	900 Kč
Kožní excize - benigní, velká od 1 cm	1PA11	1 500 Kč
Kožní excize - maligní, malá do 1 cm	1PA12	1 150 Kč
Kožní excize - susp. maligní, imunohistochemie	1PA13	4 214 Kč
Komplikovaný vzorek (6. a každý další blok)	1PA14	211 Kč
Komplikovaný vzorek - změna Dg. z benigní na maligní; + rozdíl bodů	1PA15	230 Kč
Gastroenterologická biopsie - normální nález	1PA20	1 100 Kč
Gastroenterologická biopsie - žaludeční	1PA21	2 200 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Plastická chirurgie		
Konzultace	1PC00	300 Kč
Perforace ušních boltců	1PC01	340 Kč
Piercing + lokální anestézie	1PC02	550 Kč
Excize (první)	1PC03	700 Kč
Excize (další)	1PC04	350 Kč
Korekce jizvy	1PC05	3 500 Kč
Aplikace kyseliny hyaluronové	1PC11	3 500 Kč
Aplikace botulotoxinu - 1 oblast	1PC21	3 500 Kč
Aplikace botulotoxinu - 2 oblasti	1PC22	5 000 Kč
Aplikace botulotoxinu - 3 oblasti	1PC23	7 500 Kč
Odstranění nadměrného pocení	1PC29	7 500 Kč
Operace očních víček - horní	1PC31	8 500 Kč
Operace očních víček - dolní	1PC32	9 500 Kč
Liposukce - malý rozsah	1PC41	9 500 Kč
Plicní oddělení		
Vstupní vyšetření k odvykání kouření	1PL01	250 Kč
Porodnicko-gynekologická klinika		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1GY90	500 Kč
Nadstandardní pokoj - šedstinedělí (1 noc)	1GY91	500 Kč
Žádost o interrupci	1GY00	800 Kč
Medikamentózní umělé ukončení těhotenství	1GY01	3 500 Kč
Miniinterrupce	1GY02	4 500 Kč
Interrupce	1GY03	6 500 Kč
Aplikace protilátek po interrupci u RH negativních žen	1GY04	1 250 Kč
Prvotrimestrální screening těhotných - jen odběr krve	1GY10	43 Kč
Trojrozměrné foto UZV plodu	1GY12	600 Kč
Podrobné ultrazvukové hodnocení morfologie plodu v I.trimestru těhotenství	1GY15	1 000 Kč
Podrobné ultrazvukové hodnocení morfologie plodu v I.trimestru těhotenství - vícečetné těhotenství	1GY16	1 500 Kč
Podrobné ultrazvukové hodnocení morfologie plodu v II.trimestru těhotenství	1GY17	1 000 Kč
Podrobné ultrazvukové hodnocení morfologie plodu v II.trimestru těhotenství - vícečetné těhotenství	1GY18	1 500 Kč
Ultrazvukový screening růstové restrikce plodu ve 36. - 37. týdnu těhotenství	1GY19	500 Kč
Ultrazvukový screening růstové restrikce plodu ve 36. - 37. týdnu těhotenství - vícečetné těhotenství	1GY29	800 Kč
Předporodní kurz	1GY20	720 Kč
Cvičení pro těhotné (1 lekce)	1GY21	120 Kč
Porodní sál - nadstandard (vana, relax. pomůcky, ...) (1 den)	1GY32	1 000 Kč
Dýchání analgetického plynu - při porodu	1GY33	580 Kč
Dýchání analgetického plynu - pouze šití po porodu	1GY34	270 Kč
Vyhledání údaje o čase narození	1GY35	300 Kč
Sterilizace pacientky	1GY50	17 000 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Radiodiagnostické oddělení		
CD s RDG vyšetřením	1RD00	200 Kč
UZ vyšetření	1RD01	460 Kč
Mamografické vyšetření	1RD12	930 Kč
CT před stomatologickým výkonem - malý	1RD30	1 390 Kč
CT před stomatologickým výkonem - velký	1RD31	1 390 Kč
Soudního lékařství		
Náklady spojené s uložením lidských pozůstatků - pronájem chladícího boxu (po 48 hod)	1SO00	350 Kč
Konzultace se soudním lékařem - odborné vyjádření	1SO01	720 Kč
Stomatochirurgie (Oddělení ústní, čelistní a obličejové chirurgie)		
Výplň - amalgam (1 plocha)	1ST01	550,00 Kč
Výplň - kompozitní, kompozitní (1 plocha)	1ST02	550,00 Kč
Vyšetření preimplantologické	1ST03	1 000,00 Kč
Vyšetření kontrolní	1ST04	500,00 Kč
Implantát dentální, firma Lasak	1ST05	12 000,00 Kč
Sinus lift	1ST06	10 000,00 Kč
Augmentace kostí - pro 1 implantát	1ST07	2 500,00 Kč
Augmentace kostí - více implantátů	1ST08	4 000,00 Kč
Biokeramika: Poresorb (0,5g)	1ST16	800,00 Kč
Biokeramika: Poresorb (1g)	1ST09	1 250,00 Kč
Membrány: Hypro-sorb F (15x20mm)	1ST10	1 900,00 Kč
Membrány: Hypro-sorb F (30x40mm)	1ST11	2 250,00 Kč
Fixační šrouby Ti	1ST12	350,00 Kč
Kotva ortodontická 1	1ST13	1 500,00 Kč
Kotva ortodontická 2	1ST20	1 700,00 Kč
Kotvení - skeletální	1ST15	3 000,00 Kč
Retrográdní piezochirurgická preparace, výplň (1 kořen)	1ST14	500,00 Kč
Stomatochirurgické ošetření - nadstandardní (15 min)	1ST17	800,00 Kč
Protetické komponenty k implantátům	1ST18	dle skutečnosti
Protetiky - doplatek	1ST19	dle skutečnosti
Transfuzní oddělení		
Odběr krve (netýká se dárců krve)	1TF00	50 Kč
Vyšetření krevní skupiny ABO, Rh(D) v sérii	1TF01	219 Kč
Vyšetření anti-HIV 1+2, Agp24	1TF02	636 Kč
Vyšetření anti-HCV	1TF03	459 Kč
Test na syfilis-RPR	1TF04	73 Kč
Vyšetření antigenu viru Hepatitidy B - HBsAg	1TF05	300 Kč
Stanovení protilátek proti antigenům virů bakterií, prvoků - syfilis	1TF06	434 Kč
Vyšetření screeningu antierytrocytárních protilátek	1TF07	183 Kč
Urologické oddělení		
Nadstandardní pokoj (1 noc)	1UR90	500 Kč
Vazektomie	1UR10	8 500 Kč
Operace předkožky penisu	1UR20	10 000 Kč

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Protialkoholní záchytná stanice		
Pobyt, vč. cizinců (1 noc)	12500	3 200 Kč
Odběr žilní krve - určení krevní skupiny	12501	70 Kč
Klinické vyšetření osoby podezřelé z požití alkoholu	12502	349 Kč
Klinické vyšetření osoby podezřelé z požití alkoholu + odběr žilní krve	12503	418 Kč
Klinické vyšetření osoby podezřelé z požití alkoholu + odběr žilní krve + opakovaný odběr žilní krve	12504	488 Kč
Klinické vyšetření osoby při podezření z požití či podání návykových, psychotropních či jiných látek než alkohol	12505	906 Kč
Klinické vyšetření osoby při podezření z požití či podání návykových, psychotropních či jiných látek než alkohol + odběr žilní krve	12506	976 Kč
Klinické vyšetření osoby při podezření z požití či podání návykových, psychotropních či jiných látek než alkohol + odběr krve/moč	12507	976 Kč
Klinické vyšetření osoby při podezření z požití či podání návykových, psychotropních či jiných látek než alkohol + odběr žilní krve + opakovaný odběr krve/moč (průvodka)	12508	1 046 Kč
Cílené vyšetření lékařem s vystavením lékařské zprávy - prohlídka osoby před jejím umístěním v policejní cele	12509	349 Kč
Lékařská zpráva o výsledku prohlídky osoby podezřelé ze spáchání násilného činu	12510	484 Kč
Lékařská zpráva o výsledku prohlídky osoby podezřelé ze spáchání násilného činu + odběr žilní krve	12511	554 Kč
Fakturace pro Policii ČR - dle platného Věstníku MZČR	12512	

Všechny ostatní běžně poskytované výkony neuvedené v tomto ceníku lze poskytnout.

Cena bude stanovena součtem všech bodů za výkony vynásobeného maximální hodnotou za bod (dle platného Cenového předpisu zveřejňovaného ve Věstníku MZ ČR) plus příslušná sazba DPH.

Ceník výkonů a služeb nehrazených ZP

Platný od 1.2.2022

Výkon	Kód	Cena vč. DPH
Centrální sterilizace		
Zavařování folií (do 1 min)	1CS01	3 Kč
Příprava materiálu (do 2 min)	1CS02	7 Kč
Příprava materiálu (od 3 do 6 min)	1CS03	19 Kč
Příprava materiálu (od 7 do 10 min)	1CS04	32 Kč
Mytí ruční (od 11 do 20 min)	1CS05	65 Kč
Myčka Decomat	1CS06	908 Kč
Desinfektor Gettinge	1CS07	3 880 Kč
Autokláv Gettinge	1CS08	2 Kč
Sterilizace formaldehydem GE669 AR 2	1CS09	11 Kč
UZ čistička	1CS10	401 Kč
Sterrad	1CS11	65 Kč
Sterivap 6612 (baliček)	1CS12	12 Kč
Sterivap 6612 (kontejner)	1CS13	43 Kč
BMT	1CS14	17 Kč
Test autoklávu - Gettinge parní	1CS15	2 Kč
Test autoklávu - Gettinge formaldehydem	1CS16	3 Kč
Test autoklávu - Sterivap	1CS17	2 Kč
Test myčky - Gettinge	1CS18	3 Kč
Test čističky - ultrazvuk	1CS19	2 Kč
Test Sterrad 1005	1CS20	3 Kč
Manipulační poplatek 15%	1CS00	-
Fakturace - sterilizace materiálu a nástrojů	1CS99	dle skutečnosti

Příloha č. 2

Sifediska PKN, a.s. platná od 1.1.2014		
ID	Popis	Zdanitelná plnění
0	Pardubická krajská nemocnice, a.s.	General
0	Pardubická krajská nemocnice, a.s.	Stáže
99	nemocnice - výnosy od KÚ	General
100	kardiologické oddělení - lůžka	Stáže, pronájem, stáže, komplementární k adminům
111	kardiologické oddělení - JIP	Komplementární ke stážím, studím, adminům
122	kardiologické oddělení - ambulance	Admin - sportovní prohlídka, spirometrie, komplementární ke stážím, studím
123	přístrojové vybavení kardiologického odd. Interní kliniky	Komplementární ke stážím, adminům, studím
124	Komplexní kardiovaskulární centrum	Komplementární ke stážím, studím, adminům
200	interní oddělení - lůžka	Stáže, stáže, doprovod
211	interní oddělení - JIP	Komplementární ke stážím, studím, adminům
222	interní oddělení - ambulance	Admin, komplementární ke stážím, studím
223	interní oddělení - endoskopie	Komplementární ke stážím, studím, adminům
224	interní odd. - centrum biologické léčby	Komplementární ke stážím, studím, adminům
225	interní oddělení - osteocentrum	Komplementární ke stážím, studím, adminům
300	geriatrické centrum - lůžka skutní	Stáže
310	LBPP - dospělí	
311	LBPP - dětská	
322	geriatrické centrum - ambulance	Admin, komplementární ke stážím, studím
323	geriatrické centrum - ZS Dubina	Admin, komplementární ke stážím, studím
400	geriatrické centrum - LDN lůžka	Stáže, komplementární ke stážím, adminům
622	nutriční a dietolog odd. vč diet sestř	
900	infekční oddělení - lůžka	Stáže, stáže, komplementární k adminům
922	infekční oddělení - amb.	Admin, komplementární ke stážím, studím
924	infekční oddělení - očkovací centrum	Admin, komplementární ke stážím, studím
1100	odd.nemoci plicních a tuberkulózy- lůžka	Stáže, komplementární k adminům
1122	odd.nemoci plicních a tuberkulózy - amb.	Admin, komplementární ke stážím
1200	neurologické odd. - lůžka	Stáže, pronájem, admin, stáže
1211	neurologické odd. - JIP	Komplementární ke stážím, studím, adminům
1222	neurologické odd. - amb.	Admin, komplementární ke stážím, studím
1223	neurologické odd. - MS centrum	Komplementární ke stážím, studím, adminům
1224	neurologické odd. - lůžka v centru - JOP projekt CZ.1.06/3.2.01/08.0/536	Komplementární ke stážím, studím, adminům
1300	psychiatrické odd. - lůžka	Stáže, komplementární k adminům
1305	protialkoholní záchytná stanice	Právní na ZS
1322	psychiatrické odd. - amb.	Admin, komplementární ke stážím
1323	psychiatrické odd. - AT poradna	Komplementární ke stážím, adminům
1422	lym klinických psychologů	Stáže
1522	centrum pracovního lékařství	Admin
1600	dětské oddělení - lůžka	Stáže, stáže
1611	děť odd. - JIP (GM) a kolonci	Admin
1613	děť odd. - IMP (novorozenci)	Komplementární ke stážím, studím, adminům
1622	dětské oddělení - amb.	Admin, komplementární ke stážím, studím
1640	dětské oddělení - fyziol.novorozenci	Příjem zdravotnických pomůcek, komplementární ke studím, stážím, adminům
1800	porodnicko-gynekologické odd. - lůžka	Admin, stáže, komplementární k interrupcím
1822	porodnicko-gynekologické odd. - amb.	Admin, interrupce, komplementární ke stážím, studím, interrupce, admin, pronájem, komplementární ke stážím, studím
1833	porodnicko-gynekologické odd. - oper.a porod.sály	Stáže
2000	chirurgická odd. - lůžka	Doprovod, admin, stáže
2003	centrální sterilizace	sterilizace, komplementární ke všem zdravotnickým i administrativním úkonům
2011	JIP chirurgických oborů	Komplementární ke stážím, adminům
2021	plastická chirurgie - ambulance	Admin, plastické operace, komplementární ke stážím
2022	chirurgické oddělení - ambulance	Admin, komplementární ke stážím
2030	oční a plastická chirurgie - lůžka	Plastika, stáže, komplementární k adminům
2031	oční chirurgie - ambulance	Komplementární ke stážím, adminům
2100	neurochirurgické odd. - lůžka	Admin, stáže
2122	neurochirurgické odd. - ambul.	Admin, komplementární ke stážím
2332	dospívající pokoj a stacionář - chirurgická kliniky	Komplementární ke stážím
2333	centrální chirurgické sály (CCHS)	Stáže
2334	CCHS pro chirurgické oddělení	Komplementární ke stážím
2335	CCHS pro oddělení úrazové chirurgie	Komplementární ke stážím
2336	CCHS pro ortopedické oddělení	Komplementární ke stážím
2337	CCHS pro neurochirurgické oddělení	Komplementární ke stážím
2338	CCHS pro plastickou chirurgii	Komplementární ke stážím
2339	CCHS pro oční chirurgii	Komplementární ke stážím
2400	odd.úrazové chirurgie - lůžka	Admin, pronájem, stáže
2404	odd.úrazové chirurgie - grant - TA03010804	Komplementární ke stážím, adminům
2422	odd.úrazové chirurgie - ambulance	Admin, komplementární ke stážím
2511	ARO - lůžka	Stáže, komplementární k adminům, interrupcím
2522	ARO - amb. (lečba bolesti)	Komplementární ke stážím, adminům, interrupcím
2533	ARO - anestázie	Admin, interrupce, komplementární ke stážím
2600	ortopedické odd. - lůžka	Stáže, komplementární k adminům
2622	ortopedické odd. - amb.	Admin, komplementární ke stážím
2700	urologické odd. - lůžka	Stáže, pronájem, komplementární k adminům
2722	urologické odd. - amb.	Admin, komplementární ke stážím
2733	urologické odd. - operační sál	Komplementární ke stážím, adminům
2734	urologické odd. - endoskopický sál	Komplementární ke stážím, adminům
2800	ušní,nosní,krční oddělení - lůžka	Stáže, pronájem, kosmetické úkony, komplementární k adminům
2822	ušní,nosní,krční oddělení - ušní,nosní,krční - amb.	Kosmetické úkony, admin, komplementární ke stážím
2823	ušní,nosní,krční oddělení - sluchadla	Pronájem zdravotnických pomůcek, komplementární ke stážím, adminům, kosmetickým úkonům
2833	ušní,nosní,krční oddělení- ušní,nosní,krční - oper.sál	Komplementární ke stážím, adminům, kosmetickým úkonům
3000	oční oddělení - lůžka	Stáže, pronájem, komplementární k adminům, kosmetickým úkonům
3022	oční oddělení - amb.	Admin, komplementární ke studím, kosmetickým úkonům

3033	oční oddělení - oper.sál	Kosmetické úkony, komplementární k adminům, studím
3109	odd.ústní, čelistní a obličejové chirurgie - lůžka	Stáž, admin
3122	odd.ústní, čelistní a obličejové chirurgie - amb.	Admin, stáž
3123	LSPP stomatologická	Komplementární ke stážím, adminům
3133	odd.ústní, čelistní a obličejové chirurgie - oper.sál	Komplementární ke stážím, adminům
3200	kožní oddělení - lůžka	Stáž, komplementární k adminům
3222	kožní oddělení - amb.	Admin, kryoterapie, komplementární ke stážím
3223	kosmetický ústav	Kosmetické úkony
3400	odd. klinické a radiační onkologie - lůžka	Stáž
3422	odd. klinické a radiační onkologie - amb.	Komplementární ke stážím
3500	oddělení dětské chirurgie - lůžka	Komplementární k adminům
3522	oddělení dětské chirurgie - amb.	Admin
3533	oddělení dětské chirurgie - oper.sál	Komplementární k adminům
4799	oddělení klinické biochemie a diagnostiky (CKBD)	Analýzy, studie, rozbor, vzorky, vyšetření, admin
4800	oddělení klinické hematologie - lůžka	Komplementární, komplementární ke stážím, adminům, rozborům a analýzám
4822	oddělení klinické hematologie - ambulance	Komplementární, komplementární ke stážím, adminům, rozborům a analýzám
4899	oddělení klinické hematologie - laboratoř	Analýzy, laboratorní výkony, veřejnými výkony, admin, komplementární ke stážím, rozborům a analýzám
4901	RDG-CT Nové (2010)	Admin, CT, komplementární ke stážím
4902	RDG-MH	Komplementární k adminům, stážím
4905	RDG-angiografie (radiodiagnostické oddělení)	Stáž, komplementární k adminům
4907	RDG-CT	Komplementární ke stážím, adminům
4908	RDG-LZ	Komplementární ke stážím, adminům
4909	RDG-angiografie	CT, prodej materiálů, komplementární ke stážím, adminům
5122	transfúzní oddělení - ambulance	Admin, komplementární k rozborům
5199	transfúzní oddělení - laboratoř	Rozbor - in vitro, komplementární k adminům
5200	centrum rehabilitace - lůžka	Stáž, komplementární k adminům
5222	centrum rehabilitace - amb.	Admin, komplementární ke stážím
5407	oddělení soudního lékařství	Admin, pliva
5409	patologicko-anatomické odd.	Vyuška, admin
5122	Centrum primární péče - domácí ošetrovatelská péče (NIKE)	Prodej pomůcek
5168	Centrum primární péče - zdravotně sociální oddělení (sociální sestry)	
7100	Kedlečiví	Generál, admin, reklamní činnost, nájemná, studie
7106	středisko vědc. informací	Knižovní služby
7107	rolníšť řízení kvality, organizační a kontrolní	Generál
7115	Centrum Ožra	
7120	oddělení financování zdravotní péče	Generál
7198	osobní náklady - představenstvo	Generál
7199	představenstvo	Generál
7200	úsek centrálního nákupu	Generál
7220	Odd. centrálního nákupu-skup. MTZ, SZM	Generál
7300	průvazně technický úsek	Generál
7320	práškárna	Praní a žehlení, prodej
7330	energeticko-tepelná - PTU	Generál
7340	spadárna/teplog. PTU	Generál, likvidace odpadu
7352	průvaz. vrátnice - PTU	Generál, parkovné
7353	průvaz. úbytkovny - PTU	Nájemná
7354	průvaz. SEC - PTU	Nájemná
7355	průvaz. kuchyně - PTU	Generál
7380	sklad operačních sálů	Generál
7410	oddělení účetnictví a financování	Generál
7430	oddělení PAM	Generál
7435	výchova a vzdělávání -oddělení PAM	Kurzy, Stáž, pronájem
7440	oddělení ICT	Generál
7450	oddělení analýz a kontrolingu	Generál
7496	ústav zdravotnických studií Univerzity Pardubice	dozor asistentek
7497	střední zdravotnická škola	dozor asistentek
8001	odbor farmacie - lékárna - veřejná	Prodej
8002	odbor farmacie - infuz.roztoky a OPSL	Komplementární ke stážím, studím
8003	odbor farmacie - lékárna nemocniční	Stáž, studie
8005	odbor farmacie - Zdravotnické potřeby	Komplementární ke stážím, studím
9590	oddělení klinické mikrobiologie - kontrola infekcí	Komplementární ke stážím, adminům, analýzám
9599	oddělení klinické mikrobiologie	Stáž, analýzy, admin

Příloha č. 3

Seznam provozně-technických nákladů

Benzín automobilový
Cestovné zaměstnanců tuzemské
DDHM-hospodářské, technické a díl. přístr.
DDHM-kuchyňské zařízení a nádobí
DDHM-nábytek a ostatní zařízení
DDHM-ostatní
DDHM-výpočetní technika
DDHM-zdravotnické, lékařské nástroje a přístroje
Desinfekce
Desinfekce ploch, rukou
Elektrická energie
Filtry
Gely, ekg gely
Hojení ran
Infuzní a transfúzní technika
Infuzní roztoky
Injekční technika, pukční technika
Internet
Kancelářský materiál-ostatní
Katetry
Knihy, učebnice
Laboratorní materiál (včetně l. skla)
Likvidace odpadu komunální odpad
Likvidace odpadu nebezpečný odpad
Malování a nátěry
Mat.pro údržbu, staveb. mat. (bez ND)..
Materiál pro výpočetní techniku, náhr. díly
Medicínální plyny
Mobilní telefony
Nafta motorová
Náhradní díly mimo ND pro výp. techniku
Nájem nemovitého majetku
Nájemné movité věci
Nájemné software
Náklady minulých období
Nákup nehm. majetku (SW) do 60 tis. Kč
Nástroje (staplery aj.)
OOPP a pracovní pomůcky pro zaměst.
Obvazový materiál
Oleje a mazadla
Ostatní SZM
Ostatní chemikálie
Ostatní provozní náklady nezařazené
Ostatní provozní náklady nezařazené nedaňové
Ostatní provozní náklady nezařazené semináře
Ostatní služby nezařazené
Ostatní služby-kontroly, prohlídky zdravotní
Ostatní služby-kontroly, prohlídky ostatní
Pevné telefonní linky
Plyn

Podpora SW
Pomůcky vad smyslových orgánů
Prací prostředky
Praní prádla dodavatelsky
Prodané zboží zdravotnické potřeby
Projektové práce ke st. údržbě
Prádlo pro pacienty
Pára a teplo
Předplatné novin a časopisů
RTG materiál
Revize
Roušky, sety, návleky
Rukavice operační a jednorázové
SZM (pro DPH vstup)
Služby dezinfekce, dezinsekce, deratizace
Služby-konzultace, audit, poradenství, právní služby., znal. pos.
Služby-kopírování, manipul. a ost. poplatky, tisky, vazby
Stavební údržba-nezařazená
Sterilizační materiál
Technické plyny
Technické zhodnocení k DHM nepřesahující 40 000 Kč za rok
Tiskopisy
Tonery
Voda a stočné
Všeobecný materiál-nedaňový náklad
Všeobecný materiál-ostatní-nezařazený
Výkony spojů ostatní
Zdr. materiál pro trávící systém, silik. hadičky, spojky
Zdrav. šicí materiál
Školení a sjezdové poplatky (specializační-celož. vzděl.)
Školení s sjezdové poplatky ostatní
Čisticí prostředky
Údržba HW
Údržba ostatní
Údržba vozového parku
Údržba výtahů
Údržba zdravotnické techniky
Úklid dodavatelsky