



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Služby ve zdravotnictví z pohledu daně z přidané hodnoty

Vypracovala: Bc. Lucie Kukrálová

Vedoucí práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.

České Budějovice 2022

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Lucie KUKRÁLOVÁ
Osobní číslo: E20641
Studijní program: N0488A050006 Finance a účetnictví
Studijní obor:
Téma práce: Služby ve zdravotnictví z pohledu daně z přidané hodnoty
Zadávací katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Specifikovat vybrané problémy a dopady daně z přidané hodnoty na organizace poskytující služby ve zdravotnictví.

Rámcová osnova:

Úvod.

1. Základní pravidla pro uplatňování DPH ve zdravotnictví.
 2. Praktické problémy uplatňování DPH ve zdravotnictví.
 3. Metodika vyhodnocení dopadů DPH na konkrétní subjekt.
 4. Stanovení daňové povinnosti k DPH za vybrané zdaňovací období.
 5. Vyhodnocení dopadů DPH na činnost zdravotnického zařízení, identifikace problémových oblastí včetně vlastních návrhů a doporučení.
- Závěr.

Rozsah pracovní zprávy: 50 – 60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

Marková, H. (2020). *Daňové zákony platné k 1. 1. 2020*. Praha: Grada.
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jarmila Rybová, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 10. února 2021
Termin odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2022



doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parnová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 19
370 05 České Budějovice



doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 6. dubna 2022

.....

Bc. Lucie Kukrálová

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Jarmile Rybové, Ph.D. za cenné rady, věcné připomínky, trpělivost a vstřícnost při konzultacích poskytnutých ke zpracování této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat vybrané společnosti za poskytnutí podkladů a konzultací při tvorbě praktické části této práce.

OBSAH

Úvod.....	3
1 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty	5
1.1 Předmět daně	5
1.2 Osoba povinná k dani	6
1.3 Vznik povinnosti registrace k DPH	6
1.4 Místo plnění ve zdravotnictví	7
1.5 Zdaňovací období	8
1.6 Sazba daně z přidané hodnoty	8
1.7 Nárok na odpočet daně na vstupu.....	11
1.7.1 Podmínky uplatnění nároku na odpočet daně	11
1.7.2 Krácení nadměrného odpočtu pomocí koeficientů.....	11
2 Problematika DPH ve zdravotnictví	14
2.1 Zdravotnictví a jeho specifika	14
2.2 Osvobození zdravotní péče.....	16
2.2.1 Osvobození zdravotních služeb.....	19
2.2.2 Osvobození u dodání zdravotního zboží	20
2.3 Problematika spojení „zdravotní služby“ a „činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví“	21
2.4 Problematika spojená s určením příjemce úhrady za zdravotní péči.....	24
2.5 Problematika služeb souvisejících se zdravotní péčí.....	25
2.6 Opatření k DPH v rámci pandemie covid-19	26
3 Metodika	28
4 Aplikace DPH vybraného subjektu ve zdravotnictví	32
4.1 Přehled poskytovaných plnění vybraného subjektu	32
4.2 Stanovení vypořádacího a zálohového koeficientu	35
4.3 Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období a sestavení daňového příznání	38
4.3.1 Daňová povinnost v případě neuplatnění odpočtu daně.....	38
4.3.2 Daňová povinnost v případě uplatnění odpočtu daně	41
4.3.3 Daňová povinnost v případě, že by osvobozená plnění byla plněními zdanitelnými.....	44
4.4 Návrhy při rozhodnutí o uplatnění odpočtu daně a povinnosti po skončení kalendářního roku.....	47

Závěr.....	50
Seznam literatury.....	52
Seznam tabulek	55
Seznam obrázků	55
Seznam grafů.....	55
Summary	56

Úvod

Diplomová práce se zabývá zákonem o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a pojednává o něm z hlediska služeb poskytovaných ve zdravotnictví. Se vstupem zákona o DPH v roce 2004 se stala zdravotnická zařízení povinně plátcí daně u DPH, a proto jsou nuceni denně se potýkat s nesnadným řešením této daně. Tato diplomová práce se proto pokouší zhodnotit, utřídit a pojmenovat vybrané problémy a nabídnout tak zdravotnickým zařízením v této daňové oblasti možné návrhy řešení.

DPH je jednou z nejvýznamnější daní v České republice. Nejenom, že se s ní setkáváme denně při nákupu, protože je součástí prodejní ceny většiny zboží a služeb, ale také proto, že tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Dle údajů ze statistik Finanční správy ČR a Ministerstva financí ČR vyplývá, že příjem do státního rozpočtu z DPH za rok 2021 činil 287,9 mld. Kč což je přibližně 21% podíl z celkových příjmů státního rozpočtu. Počet podaných daňových přiznání v oblasti DPH každoročně roste v porovnání s ostatními daněmi, které zůstávají téměř konstantní.

Diplomová práce se bude v první části věnovat popisu základních pravidel pro uplatňování DPH ve zdravotnictví s ohledem na všechny právní úpravy a směrnici o DPH, dále nastíní fungování zdravotnických zařízení v ČR a vyjmenuje nejčastější problémy, se kterými se ve zdravotnictví z hlediska DPH setkáváme. V této souvislosti bude zejména objasněna problematika osvobození zdravotnické péče a dodání zdravotního zboží, určení oprávněného subjektu a zařazení služeb souvisejících se zdravotní péčí. Dále bude specifikován nárok na odpočet u zdravotnických zařízení a fungování kráceného koeficientu. Práce se zaměří i na dopady opatření na DPH u zdravotních zařízení v souvislosti s pandemií covid-19.

V druhé části bude na příkladu vybraného zdravotnického zařízení vysvětlen postup při stanovení daňové povinnosti k DPH za vybrané zdaňovací období. Budou zde identifikovány problémové oblasti, jejichž řešení bude v dílčích závěrech vysvětleno.

Cílem této práce je specifikovat vybrané problémy a dopady daně z přidané hodnoty a ukázání jejich dopadu na organizace poskytující služby ve zdravotnictví. Tato práce by tedy mohla sloužit jako budoucí podklad pro nemocnice, lékaře či vybraná zdravotnická zařízení, kterým vznikne povinnost registrovat se jako plátcí k DPH v České republice.

Pro zpracování diplomové práce byly použity především informace poskytované Ministerstvem financí a Generálním Finančním ředitelstvím, informace čerpané ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, rozsudky soudního dvora Evropské unie související s daní z přidané hodnoty ve zdravotnictví a interní data vybrané společnosti.

1 Konstrukční prvky daně z přidané hodnoty

V této kapitole budou vysvětleny základní pojmy zákona o DPH (dále jen „ZDPH“) s důrazem na jejich vztah ke službám ve zdravotnictví. Tyto kapitoly poskytnou základní přehled o konstrukčních prvcích zákona o DPH a poslouží jako základ pro pochopení následujících kapitol věnujících se problematice uplatňování DPH ve zdravotnictví.

1.1 Předmět daně

Identifikace předmětu daně je jedním z prvních kroků, které se musí při aplikaci DPH rozhodnout. Slouží k rozdělení transakcí na ty, které podléhají DPH režimu a na ty, kterých se zákon o DPH vůbec netýká.

Předmět daně nalezneme § 2 ZDPH, který definuje předmět jako:

- a) Dodání zboží nebo převod nemovitosti
- b) Poskytnutí služby
- c) Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie
- d) Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku

Souhrnně se potom výše zmiňované transakce označují pojmem plnění. Obecně platí, že předmětem daně je vše výše uvedené, co zároveň splňuje tři základní podmínky a to: mít místo plnění v tuzemsku, být poskytovány za úplatu a být uskutečňovány osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti (podnikání).

Místo plnění je vymezeno v § 7 až § 12 ZDPH. V této souvislosti je vhodné definovat pojem tuzemsko, což znamená místo, které se nachází na území České republiky a podléhá tak českému zákonu o DPH.

Pojem úplata je vymezen v § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH. Úplatou je chápána částka v penězích, platebních prostředcích nahrazující peníze nebo hodnota poskytnutého protiplnění. Plnění může být i bezúplatné.

Ekonomickou činností je samostatná výdělečná činnost vykonávaná za účelem zisku. Ekonomickou činnost však provozují i např. neziskové organizace, jejichž primárním cílem dosahování zisku není. Proto musíme dávat u ekonomické činnosti pozor i na souvztažnost. Ekonomická činnost je tedy **soustavná** činnost vykonávaná osobou povinnou k dani za **úplatu**, **tedy příjem**.

V případě, že zmíněné podmínky nejsou splněny, není plnění předmětem daně z přidané hodnoty. V případě zdravotnických zařízení je tedy poskytování zdravotních či zdravotnických služeb považováno za soustavnou ekonomickou činnost, která je vykonávána za úplaty (přijaté peníze od pacienta či pojišťovny), s místem plnění v tuzemsku, a proto tato plnění spadají do předmětu daně. U těchto plnění se dále rozhoduje, zda jsou to plnění osvobozená či ne, tím se ale budeme zabývat až v dalších částech (Ambrož & Kulková, 2021; Hušáková, 2012).

1.2 Osoba povinná k dani

Jak již bylo zmíněno v předmětu daně, ten, kdo vykonává ekonomickou činnost, je osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je jedním z typů daňového subjektu pro účely DPH. V této práci se ale zabývám pouze osobou povinnou k dani. Osobu povinnou k dani vymezuje § 5 odst. 1 ZDPH.

Osoba povinná k dani je fyzická osoba, právnická osoba nebo skupina, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti (tedy byla zřízena za účelem podnikání). Osoby nepovinné k dani potom vymezuje § 5 odst. 2 a odst. 4, ve kterém je specifikován stát, kraje, obce, organizační složky státu a jiné.

Definice ekonomické činnosti je vysvětlena výše, a jelikož poskytování zdravotních služeb nebo zdravotnického zboží je považováno za ekonomickou činnost, jsou zdravotnická zařízení považována z hlediska DPH za **osoby povinné k dani**.

1.3 Vznik povinnosti registrace k DPH

Tato kapitola vysvětluje základní podmínky pro registraci k DPH. V praxi trápí otázka registrace k DPH celou řadu daňových subjektů, nejenom zařízení poskytující zdravotní služby, a to právě z toho důvodu, že určit, zda nám povinnost k registraci opravdu vzniká, není vždy zcela jednoznačné.

Podmínky pro registraci k DPH nám definuje § 94 ZDPH, který rozděluje registraci k DPH na dobrovolnou a povinnou. V této kapitole se budeme zabývat převážně povinnou registrací k DPH a to z toho důvodu, že organizace poskytující zdravotní služby poskytují převážně plnění osvobozená bez nároku na odpočet a dobrovolná registrace se v jejich případě vyskytuje tedy pouze výjimečně.

Povinná registrace je dle zákona závislá na obratu. Povinnost registrovat se k DPH daňovému subjektu vzniká, pokud jeho obrat přesáhne 1 000 000 Kč za bezprostředně 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Do obratu se dle ZDPH počítají úplaty za plnění zdanitelná, osvobozená s nárokem na odpočet daně a osvobozená bez nároku na odpočet daně uvedená v § 54 až § 56 ZDPH, jako jsou např. pojišťovací činnosti, finanční činnosti, nájem a to v případě, že nejsou provozovány doplňkově či příležitostně. Příležitostně znamená, že činnost není poskytována pravidelně a dlouhodobě.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že pokud provozujeme činnosti osvobozené bez nároku na odpočet, v našem případě dle § 58 ZDPH, takovéto plnění se do obratu nezapočítává a nevzniká povinnost registrovat se k DPH. Z toho ale vyvstává otázka, proč se i přes tuto podmínku stávají organizace poskytující zdravotnické služby DPH?

Zákon totiž říká, že v případě, že organizace poskytuje kromě plnění vymezených § 58 ZDPH i jakékoliv jiné plnění podléhající § 6 ZDPH, musí již obě tato plnění do obratu započítat a pokud přesáhne limitní částku, vzniká povinnost registrovat se k DPH (Hušáková & Matějková; 2012).

Nesmíme tedy registraci podceňovat a vždy pečlivě třídit a analyzovat poskytovaná plnění, abychom byli schopni registraci k DPH včas uskutečnit.

1.4 Místo plnění ve zdravotnictví

V tomto odstavci je zaměřena pozornost na místo plnění, jelikož určení místa plnění je stěžejní částí zákona o DPH. Místo plnění určuje, kde se bude DPH odvádět, resp. v jaké zemi. V souvislosti s místem plnění musíme také rozlišovat, zda se jedná o poskytování služby či dodání zboží.

Místo plnění u služeb se řídí základním pravidlem dle § 9 ZDPH. U poskytování zdravotních služeb se za místo plnění považuje místo, kde má poskytovatel takovéto služby sídlo, místo podnikání nebo místo jeho pobytu. V případě, že má poskytovatel provozovnu, prostřednictvím které dané služby provozuje, je místo plnění tam, kde je umístěna provozovna. Provozovnu můžeme chápat jako místo, které má všechno potřebné vybavení a zaměstnance, nezbytně nutné k vykonávání ekonomické činnosti poskytovatele. V případě zdravotnictví tedy např. ordinace, ambulance a jiné.

Místo plnění u dodání zboží se řídí § 7 ZDPH. V tomto případě je stěžejním prvkem přeprava a je pro nás důležité vědět, zda došlo k přepravě či nikoliv. V případě dodání léčiv s přepravou, například kamionem, který zboží nakládá, je dle § 7 odst. 2 místo plnění tam, kde přeprava začíná, tedy ve skladu léčiv, kde kamion předmětné zdravotnické zboží naložil. V případě, kdy je dodání zboží provedeno bez přepravy, např. zákazník si zakoupí léčiva v lékárně, je

místo plnění tam, kde došlo k reálnému prodeji léčiv, tedy v místě lékárny (Benda, 2007; Hušáková & Matějková; 2012).

1.5 Zdaňovací období

Zdaňovací období je nezbytné pro určení frekvence podávání daňových přiznání a souvisejících hlášení.

Zdaňovací období je definováno v § 99 ZDPH. Tento paragraf stanoví, že zdaňovacím obdobím je pro účely DPH kalendářní měsíc a kalendářní čtvrtletí. Po registraci k DPH se stáváme měsíčním plátcem DPH, ale po splnění specifických podmínek se po určité době po registraci, můžeme stát kvartálním plátcem. Kvartální plátce podává daňové přiznání jednou na konci každého čtvrtletí, ve kterém souhrnně vykáže plnění za předchozí 3 měsíce. Podmínky pro určení zdaňovacího období tkví v obratu. Pokud obrat za 12 předchozích kalendářních měsíců nepřekročil 10 000 000 Kč a daňový subjekt není skupinou či nespolehlivým plátcem, může se rozhodnout, zda se stane kvartálním plátcem DPH. Organizace poskytující zdravotní služby se tak mohou stát kvartálním nebo měsíčním plátcem, nevztahuje se zde na ně žádná výjimka (Wagner Dugová; 2019).

1.6 Sazba daně z přidané hodnoty

V současnosti existují tři druhy sazeb, které se uplatňují sazeb daně u DPH a to:

- a) Základní sazba – 21 %,
- b) První snížená sazba – 15 %,
- c) Druhá snížená sazba – 10 %

Zboží a služby podléhající první a druhé snížené sazbě DPH nalezneme v přílohách 2), 3) a 3a) k zákonu o DPH.

Na zdravotnické služby a zboží, které splňují podmínky pro osvobození od daně dle § 58 ZDPH, se nevztahuje žádná sazba DPH. V případě nesplněných podmínek daných tímto paragrafem, podléhají zdravotnické služby a zdravotnické zboží jak základní, tak snížené sazbě DPH. Jsou zdanitelnými plněními a při jejich poskytování se musí uplatnit daň na výstupu.

V případě, že zdravotní službu nalezneme v příloze č. 2a zařazenou pod číselným kódem 86 (číselný kód dle klasifikace produkce CZ-CPA) a bude odpovídat i uvedenému textu dle klasifikace, bude se na ni moci aplikovat první snížená sazba, tj. 15%.

Zde se musí brát v potaz skutečnost, že pojem zdravotní péče vymezený pod kódem klasifikace CZ-CPA 86 není shodný s jeho definicí v zákoně o zdravotních službách (dále jen „ZS“) a mohou se zde tedy vyskytnout i položky, které zákon o ZS nevymezuje. Vždy je ale stěžejní

řídít se kódem 86 dle uvedené klasifikace, jelikož není striktně uvedeno, že jsou tyto klasifikace úzce spjaty s uvedeným zákonem.

Níže je uveden v tabulce zkrácený přehled služeb ve zdravotnictví v první snížené sazbě převzatý z přílohy zákona o DPH č. 2 aktualizované k 1. lednu 2021.

Tabulka 1 Služby podléhající první snížené sazbě DPH (15 %) ⁽¹⁾

Kód klasifikace dle CZ-CPA ⁽²⁾	Název služby ⁽³⁾
86	Zdravotní péče, pokud není jako zdravotní služba osvobozena od daně z přidané hodnoty podle § 58 zákona o DPH. ⁽⁴⁾

⁽¹⁾Services which are subject to the first reduced VAT rate (15 %); ⁽²⁾ Code of classification according to CZ-CPA; ⁽³⁾ Service name; ⁽⁴⁾ Health care, unless it is exempt from VAT as a health service pursuant to Section 58 of the VAT Act; Zdroj dat: Příloha č. 2 zákona č. 235/2004 Sb., vlastní zpracování

Na zdravotnické služby a zboží, které splňují podmínky pro osvobození od daně dle § 58 ZDPH, se nevztahuje žádná sazba DPH. V případě nesplněných podmínek daných tímto paragrafem, podléhají zdravotnické služby a zdravotnické zboží jak základní, tak snížené sazbě DPH a jsou tak zdanitelným plněním, ze kterého se musí uplatnit daň na výstupu.

V případě, že zdravotní službu nalezneme v příloze č. 2 zařazenou pod číselným kódem 86 (číselný kód dle klasifikace produkce CZ-CPA) a bude odpovídat i uvedenému textu dle klasifikace, bude se na ni moci aplikovat první snížená sazba, tj. 15%.

Zde musíme brát v potaz skutečnost, že pojem zdravotní péče vymezený kódem klasifikace CZ-CPA 86 není shodný s jeho definicí v zákoně o zdravotních službách (dále jen „ZS“) a mohou se zde tedy vyskytnout i položky, které zákon o ZS nevymezuje. Vždy je ale pro nás stěžejní řídit se kódem 86 dle uvedené klasifikace, jelikož není striktně uvedeno, že jsou tyto klasifikace úzce spjaty s uvedeným zákonem.

Základní sazba se bude uplatňovat například u různých zdravotních kurzů, tj. předporodních, první pomoci a další, které nalezneme uvedené pod kódem 85.59 dle klasifikace CZ-CPA.

V případě dodání zdravotního zboží se bude uplatňovat první i druhá snížená sazba, a to v případě, že dodané zboží bude odpovídat číselnému označení 01-96 a 90 podle Harmonizovaného celního systému v příloze č. 3 ZDPH a nebo budou odpovídat příloze č. 3 zákona č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění (Ambrož, 2021; Finanční správa, 2012).

Níže jsou uvedeny v tabulkách zkrácené přehledy zboží ve zdravotnictví podléhající první a druhé snížené sazbě. Tyto údaje jsou převzaty z příloh č. 3 a č. 3a) zákona o DPH aktualizovaných k 1. lednu 2021.

Tabulka 2 Zboží podléhající první snížené sazbě DPH (15 %) ⁽¹⁾

Kód celní nomenklatury ⁽²⁾	Název zboží ⁽³⁾
01-96	Zdravotnické prostředky určené pro osobní potřebu lidí se zdravotním postižením nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud jsou uvedeny v oddíle A přílohy č. 3 a 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění („VZP“), s výjimkou: - zdravotních prostředků uvedených v oddílu B přílohy zákona o VZP - tampóny vinuté, vata buničitá, stomické prostředky, deodoranty, paruky ⁽⁴⁾
90	Ortopedické pomůcky a přístroje, berle, chirurgických pásů a kýlních pásů; dlahy a jiné prostředky k léčbě zlomenin; umělé části těla; pomůcky pro nedoslýchavé a jiné prostředky nošené v ruce nebo na těle anebo implantované v organismu ke kompenzování následků nějaké vady nebo neschopnosti, platné dle právního předpisu VZP ⁽⁵⁾

⁽¹⁾Goods subject to the first reduced VAT rate (15 %); ⁽²⁾ Code of customs nomenclature; ⁽³⁾ Name of goods; ⁽⁴⁾ Medical devices intended for the personal use of people with disabilities or to mitigate its consequences, if they are listed in Section A of Annexes 3 and 4 to the Public Health Insurance Act ("PHI"), with the exception of: coiled tampons, cellulose wadding, ostomy appliances, deodorants, wigs, medical devices listed in Section B of the Annex to the PHI Act; ⁽⁵⁾ Orthopedic aids and apparatus, crutches, surgical belts and hernia belts; splints and other means of treating fractures; artificial body parts; hearing aids and other devices carried in the hand or on the body or implanted in the body to compensate for the consequences of a defect or incapacity, valid according to PHI legislation: Zdroj dat: Příloha č. 3 zákona č. 235/2004 Sb., vlastní zpracování

Tabulka 3 Zboží podléhající druhé snížené sazbě DPH (10 %) ⁽¹⁾

Kód celní nomenklatury ⁽²⁾	Název zboží ⁽³⁾
90	Radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagenty určené k podávání pacientům, chemické antikoncepční přípravky na hormonálním základě - určené pro zdravotní a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely. ⁽⁴⁾

⁽¹⁾ Goods subject to the second reduced VAT rate (10 %); ⁽²⁾ Code of customs nomenclature; ⁽³⁾ Name of goods; ⁽⁴⁾ Radiopharmaceuticals, vaccines, drugs, contrast agents for X-rays, diagnostic reagents for administration to patients, chemical contraceptives on a hormonal basis - intended for health and veterinary services, disease prevention and treatment for human and veterinary medical purposes; Zdroj dat: Příloha č. 3a) zákona č. 235/2004 Sb., vlastní zpracování

1.7 Nárok na odpočet daně na vstupu

V případě, že splňujeme podmínky stanovené zákonem, můžeme si nárokovat od finanční správy zpět zaplacenou daň z našich vstupů. To znamená, že odpočet daně získáme tehdy, když uvedeme přijaté zdanitelné plnění spolu se zaplacenou daní na příslušných řádcích daňového priznání k DPH.

1.7.1 Podmínky uplatnění nároku na odpočet daně

Nárok na odpočet definuje a vymezuje § 72 a § 73 ZDPH. Podle těchto paragrafů může plátce DPH nárokovat daň zaplacenou na vstupu pouze když:

- tato přijatá zdanitelná plnění byla použita výhradně pro uskutečňování ekonomických činností;
- musí mít platný daňový doklad, který je vystaven jiným plátcem a splňuje všechny náležitosti daňového dokladu, případně je plátce schopen správci daně prokázat nárok na odpočet jiným způsobem;
- může si uplatnit pouze takovou částku, která je v souladu se zákonem (tj. pouze správnou výši daně, a to v případě chybně vystaveného dokladu nebo pouze ve správné částce, která je uvedena na přijatém daňovém dokladu)

V zákoně je dále specifikováno, kdy nárok na odpočet daně na vstupu nevznikne, a to v případě:

- plnění na vstupu, která se používala hlavně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet – tedy i poskytování zdravotní péče;
- zdanitelných plnění za účelem reprezentace nebo jiných výdajů daňově neuznatelných z pohledu daně z příjmů; (pojem reprezentace je dle zákona o dani z příjmů vymezována jako ty transakce, které sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů subjektu;

Dále v této souvislosti platí, že na uplatnění nároku na odpočet je dána zákonná lhůta ve výši tří let, po uplynutí této doby nám nárok na odpočet zaniká. Nárok na odpočet nelze uplatnit po uplynutí zákonné lhůty tří let (Hušáková & Matějková, 2012; Vančurová & kol., 2020).

1.7.2 Krácení nadměrného odpočtu pomocí koeficientů

Pokud plátce uskutečňuje plnění jednak s nárokem na odpočet daně na vstupu i plnění osvobozená, u kterých nárok na odpočet ze vstupu nemá, tak si může uplatnit pouze tzv. **částečný nárok na odpočet**, jako platí i v případě zařízení poskytujícího zdravotnické služby.

V případě, že by zdravotnické zařízení poskytovalo pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet, potom si nárok na odpočet nemůže uplatňovat.

Částečný nárok na odpočet daně zákon o DPH vymezuje v § 75 a § 76 na dva odlišné druhy:

- a) Nárok v krácené výši
- b) Nárok v poměrné výši

Nárok v **krácené** výši vzniká v případě, že by zdravotnické zařízení použilo v rámci své ekonomické činnosti jednak přijaté zdanitelné plnění s plným nárokem na odpočet, tak i plnění osvobozené bez nároku na odpočet daně. V tomto případě by zdravotnické zařízení mělo povinnost zkrátit svůj nárok na odpočet u těchto plnění tak, aby výše odpovídala rozsahu plnění s nárokem na odpočet daně.

Ke krácení nároku na odpočet DPH se používá koeficient. Je vypočítán z údajů uplynulého kalendářního roku a používá se dvěma způsoby, tj. pro účely zálohového krácení nároku na odpočet DPH v průběhu roku (zde nazván zálohovým koeficientem) a poté pro vypořádání tohoto zálohového krácení (nazván vypořádacím koeficientem). Vypořádací koeficient je v následujícím roce používán jako koeficient zálohový.

K tomu, aby plátce byl schopen vypočítat, na jakou částku bude mít nárok, používá v každém zdaňovacím období tzv. „zálohový koeficient“. Zálohový koeficient se používá z toho důvodu, že vypořádací koeficient není plátce schopen spočítat již v průběhu roku.

Pokud plátce uskutečňuje plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, je povinen na konci kalendářního roku v posledním zdaňovacím období vždy vypočítat vypořádací koeficient, který potom celý následující rok bude používat jako zálohový koeficient pro jednotlivá zdaňovací období.

Vzorcem pro výpočet koeficientu je zlomek, kdy čítec obsahuje sumu cen bez daně za plnění, u kterých plátcí vznikla povinnost přiznat daň a osvobozených plnění s nárokem na odpočet a jmenovatel obsahuje tu samou sumu jako čítec, ke které se připočítají plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně.

Do tohoto koeficientu se nezahrnuje dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku používaného pro ekonomickou činnost plátce a finanční služby nebo dodání či nájem nemovité věci. To platí v případě, kdy jsou tyto činnosti doplňkovými, uskutečňovanými příležitostně.

V případě, že by tento koeficient vyšel vyšší nebo roven 94,1 %, považuje se za 100 %, a proto si může plátce nárokovat odpočet v plné výši.

V případě, že koeficient vyjde nižší, musí již tímto koeficientem nárok na odpočet vynásobit a přepočítat.

Vypořádání zálohového krácení

Výpočet vypořádacího koeficientu probíhá vždy na konci roku a jeho výsledek se musí porovnat s celkovým součtem nároků na odpočet, které byly v jednotlivých obdobích kráceny zálohovým koeficientem. Pokud je rozdíl kladný, znamená to, že si plátce v průběhu roku nárokoval méně, než skutečně mohl a uveden tento rozdíl na řádku ř. 53 daňového přiznání k DPH v posledním zdaňovacím období daného roku ve sloupci zvaném „změna odpočtu“ se zápornou hodnotou.

Co se týče nároku na odpočet v **poměrné výši**, používá se v odlišných situacích než předchozí způsob krácení. Použije-li zdravotnický subjekt přijaté zdanitelné plnění jednak pro svou ekonomickou činnost, tak pro činnost, která s ekonomickou činnou nesouvisí, může si nárok na odpočet u přijatých plnění s plným nárokem na odpočet uplatnit pouze v poměrné výši a to v rozsahu, ve kterém byla plnění, můžeme použít i slovo vstupy, použity pro ekonomickou činnost plátce.

K tomu, aby výše zmíněný rozsah stanovil, se nejčastěji používá tzv. „poměrový koeficient“. Ten se stanovuje jako procentní podíl pro použití předmětného plnění pro ekonomickou činnost, je tedy čistě na daném zdravotnickém zařízení, jaké procento zvolí. Vždy by ale měl vycházet z evidence pro daňové účely z předcházejícího období, například u automobilu počtem jízd či v případě budovy, využitím podlahové plochy. Tento koeficient, na rozdíl od koeficientu zálohového, se může měnit v čase a nemusí být vždy konstantní.

Poměrný nárok potom jednoduše spočítáme tak, že stanoveným koeficientem vynásobíme celkovou výši daně z plnění, u kterých máme nárok na odpočet v poměrné výši (Hušáková & Matějková, 2012; Vančurová & kol. 2020).

2 Problematika DPH ve zdravotnictví

Tato část diplomové práce spočívá ve vymezení podmínek, ve kterých jsou zdravotnické služby osvobozeny od daně bez nároku na odpočet a kdy naopak nejsou osvobozeny. V dalších podkapitolách pak jsou podrobně rozebrány a zhodnoceny vybrané problémy, se kterými se v rámci DPH ve zdravotnictví setkáváme, a to včetně opatření v souvislosti s pandemií covid-19.

2.1 Zdravotnictví a jeho specifika

Jelikož se tato diplomová práce zabývá zdaněním zdravotnických služeb, budou proto následující kapitoly věnované zejména vymezením hlavních zákonů uplatňovaných ve zdravotnictví a způsobu financování této oblasti včetně specifikace základních pojmů zdravotnické péče.

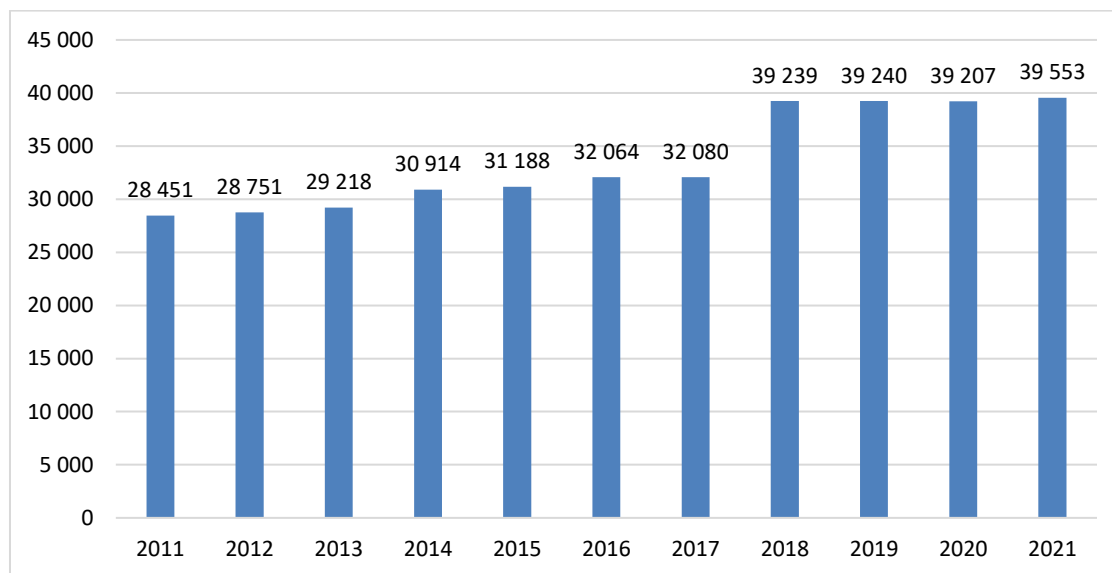
Zdravotnictví prošlo mnoha úpravami, ale jako pojem ho v současnosti můžeme vyjádřit jako souhrnný systém poskytování zdravotnické péče. Mezi jednotlivé dílčí prvky tohoto systému je zařazena preventivní, diagnostická, dispenzární, léčebná, posudková, léčebně rehabilitační, ošetrovatelská, paliativní a také klinicko-farmaceutická péče. Tato péče je poskytována pacientům prostřednictvím kvalifikovaných pracovníků a příslušných zdravotnických zařízení. Tato péče je také obecně vnímána jako poskytované služby v oblasti zdravotnictví (Ambrož & Kulková; 2021).

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) chápe zdravotní služby jako: „*poskytování služeb, které jsou za splnění stanovených podmínek osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Nejsou-li však splněny stanovené podmínky pro osvobození od daně, jedná se o služby, které jsou zdanitelným plněním v příslušné sazbě daně.*“.¹

¹ Zákon č. 235/2004 Sb. O dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

V současné době v České republice existuje 39 553 zdravotnických zařízení, jejichž vývoj od roku 2011 do roku 2021 zachycuje následující graf:

Graf 1 Vývoj zdravotnických zařízení v letech 2011 – 2021 ⁽¹⁾



⁽¹⁾Development of medical facilities in years 2011 – 2021; Zdroj dat: Národní registr poskytovatelů zdravotních služeb. Praha: Ústav zdravotnických informací ČR, 2016. Dostupné z: <https://nrpzs.uzis.cz/>; Ústav zdravotnických informací a statistiky České republiky, 2016, Dostupné z: <https://www.nzip.cz/>; vlastní zpracování

ZÁKONY VE ZDRAVOTNICTVÍ V ČR

Prvním a nejdůležitějším ze zákonů, kterým se zdravotní péče řídí, je především **Ústava ČR (zákon č. 1/1993)** spolu s **Listinou základních práv a svobod**, která každému člověku přiznává právo na ochranu zdraví a zaručuje občanům České republiky, že jim bude poskytnuta bezplatná zdravotní péče na základě veřejného zdravotního pojištění. Podmínky pro poskytování bezplatné péče jsou vymezeny hlavně **zákonem č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotním pojištění**, jenž prošel během posledních let celou řádkou novelizací, z toho poslední proběhla předpisem č. 371/2021 Sb. s účinností od 1. ledna 2022.

Dalším důležitým zákonem, na který tato práce odkazuje, je **zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování**. Tento zákon hlavně obsáhle definuje v § 2, odst. 2 až 4 pojem zdravotní služba a zdravotní péče spolu se všemi službami pod tento pojem spadajícími.

FINANCOVÁNÍ ZDRAVOTNICTVÍ V ČR

Financování zdravotní péče můžeme rozdělit podle zdrojů jejího financování, a to na:

- a) **veřejné zdroje**
- b) **soukromé zdroje**
- c) **platby domácností**

Veřejné zdroje zahrnují jednak prostředky získané prostřednictvím povinného veřejného zdravotního pojištění, a také jako prostředky na zdravotní péči získané ze státního rozpočtu a rozpočtu krajského.

Veřejné zdravotní pojištění je povinen si ze zákona hradit každý občan České republiky bez výjimky a hradí se formou definovaného podílu z jeho příjmů. V případě, že se občan řadí mezi ekonomicky neaktivní obyvatelstvo, tedy není zaměstnán ani evidován na úřadě práce nebo je mladší patnácti let (např. děti, studenti, důchodci, invalidé, ženy v domácnosti aj.), je za něj povinen hradit zdravotní pojištění stát. Zdravotní pojištění se hradí zdravotním pojišťovnám.

Plátcí povinného zdravotního pojištění jsou vymezeny v § 4 zákona č. 48/1997 Sb. následovně:

- **pojištěnci** (osoba samostatně výdělečně činná nebo v pracovním poměru)
- **zaměstnavatelé** (hradí pojistné za své zaměstnance)
- **stát** (hradící za ekonomicky neaktivní obyvatelstvo)

Ze **státního rozpočtu** jdou potom platby hlavně na vakcinační programy, na výzkum a vývoj léků, na zdravotní programy a jiné.

Soukromé zdroje zahrnují soukromé zdravotní pojišťovny, kdy si dobrovolně hradíme pojištění nad rámec povinného podílu z příjmů, dále sem patří platby neziskových organizací a platby za pracovní lékaře v závodech.

Platby domácností zahrnují podíl přímých výdajů občanů (pacientů) za léky, zdravotnické prostředky, nadstandartní péči a materiál. (ČSÚ, 2021; Hnilicová & Janečková, 2009; Kebza, 2017).

2.2 Osvobození zdravotní péče

V první řadě je důležité specifikovat, co vlastně znamená pojem **osvobozené plnění** z pohledu zákona o DPH. Osvobozené plnění znamená, že plátce není povinen uplatnit daň na výstupu. Tato plnění se dále dělí na dvě skupiny – **osvobozená s nárokem na odpočet** a **osvobozená bez nároku na odpočet**. V našem případě zdravotních služeb se věnujme osvobozením bez nároku na odpočet daně.

Ta plnění, která jsou osvobozena bez nároku na odpočet daně, vymezuje § 51 ZDPH. a zároveň musí být splněny všechny podmínky vymezené v zákonu o DPH, které se konkrétním osvobozením zabývají.

V České republice je osvobození bez nároku na odpočet daně vymezeno v § 51 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“):

- *základní poštovní služby a dodání poštovních známek,*
- *rozhlasové a televizní vysílání (od 1. 7. 2017 bylo v rozporu s právem EU vypuštěno),*
- *finanční činnosti,*
- *penzijní činnosti,*
- *pojišťovací činnosti,*
- *dodání vymezené nemovité věci,*
- *nájem nemovité věci,*
- *výchova a vzdělávání,*
- ***zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,***
- *sociální pomoc,*
- *provozování hazardních her,*
- *ostatní plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH,*
- *dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet DPH, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet DPH.*

Osvobození bez nároku na odpočet znamená, že plátce DPH, který toto plnění poskytuje, nemusí platit daň z těchto plnění na výstupu, ale nemůže si ani uplatňovat ze souvisejících přijatých plnění daň na vstupu. V praxi více spíše dochází k tomu, že plátce DPH osvobozená plnění uskutečňuje, než pořizuje.

Důvod, proč jsou tato osvobozená plnění poskytována, je spojen se sociálními a ekonomickými aspekty a také s veřejným zájmem společnosti, jenž například právě zdravotnictví reprezentuje. (Ambrož & Kulková, 2021; Dugová, 2017).

Tento důvod byl také potvrzen i generálním advokátem Légerem v jeho stanovisku k rozsudku soudního dvora C-394/04 a C-395/04 (Ygeia)²:

² STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA přednesené dne 15. září 2005

„Jak bylo rozhodnuto Soudním dvorem, toto osvobození je určeno k zajištění toho, aby se užívání nemocniční a lékařské péče nestalo nedostupným z důvodu zvýšených nákladů této péče, pokud by tato péče nebo činnosti, které s ní úzce souvisí, podléhaly DPH“

V případě daně z přidané hodnoty nelze osvobození hodnotit jen na základě zákona o DPH, ale je nezbytné znát i souvislosti a problematiku zdravotnických zařízení danou evropskou směrnicí o DPH č. 2006/112/ES.

Osvobození dle zákona o DPH

V České republice je osvobození zdravotních služeb určeno na základě § 58 zákona o DPH:

- *zdravotní služby podle zákona upravujícího zdravotní služby, pokud se jedná o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví. Přitom tyto služby musí být poskytované osobou s oprávněním k poskytování těchto zdravotních služeb;*
- *služby úzce související se zdravotní službou dle předchozího bodu. Přitom tyto služby dle znění zákona o DPH nemusí být poskytované osobou s oprávněním k poskytování zdravotních služeb;*
- *dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka;*
- *dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zákona upravujícího zdravotnické prostředky, stomatologickými laboratořemi a poskytnutí oprav těchto výrobků.*

Osvobození dle evropské legislativy

Osvobození zdravotnických služeb vymezuje článek 132 odst. 1 písm. b), c), d), e) a p) směrnice Rady 2006/112/ES³ a to:

- poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní související činnosti prováděné pověřenými veřejnoprávními subjekty, nemocnicemi, ústavy majícími léčebný nebo diagnostický účel a jinými zařízeními, která poskytují lékařskou péči za stejných nebo obdobných podmínek jako:
 - veřejnoprávní subjekty;
 - lékařská péče poskytovaná v rámci výkonu lékařských povolání, která jsou stanovena jednotlivými státy samostatně;
 - dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

- poskytnutí služeb zubními lékaři a zubními techniky při v rámci výkonu jejich povolání a s ním související dodání zubních náhrad;
- poskytnutí dopravních služeb pacientům oprávněnými subjekty (tj. záchranářskými vozy aj.)

Velmi důležité je tedy určení, zda se vůbec jedná o činnost osvobozenou. Určení zda je plnění osvobozené nebo ne, je v případě zdravotnických služeb velmi komplikovanou záležitostí, která záleží na velkém množství faktorů a specifických podmínkách, jak je uvedeno v dalších kapitolách níže.

Osvobození tedy nepokrývá všechny činnosti, a proto ta plnění, která podmínky pro osvobození nenaplní, jsou zdanitelnými plněními a jako taková podléhají buď jedné ze snížených sazeb DPH, nebo základní sazbě DPH (Ambrož & Kulková, 2021; Hochmannová, 2019; Verlag Dashöfer, 2012).

2.2.1 Osvobození zdravotních služeb

Podle § 51 odst. 1 písm. i) ZDPH jsou plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně jednak zdravotní služby a jednak dodání zdravotního zboží. Obě tato témata jsou uvedena podrobněji níže.

O tom, co přesně patří do zdravotnických služeb, již pojednává první kapitola. V této kapitole jsou zmíněny jednotlivé podmínky, které musí zdravotní služba splňovat, aby se mohla považovat za službu osvobozenou bez nároku na odpočet.

Aby mohla být zdravotní služba osvobozena, musí splňovat současně všechny podmínky vymezené v ZDPH k příslušnému plnění, v tomto případě vymezené v § 58 odst. 1 ZDPH.

Tyto podmínky jsou následující:

- jedná se o takové zdravotní služby, které jsou vymezené v zákoně upravujícím zdravotní služby, tedy v **zákoně č. 372/2011 Sb. o zdravotních službách**
- jsou poskytované osobou povinnou k dani, která je **oprávněna poskytovat služby**, které jsou vymezené zákonem upravujícím zdravotní služby
- jde o činnost, která je **určena k léčení nebo ochraně lidského zdraví**

V souvislosti se zdravotnickou reformou (tedy zákonem č. 375/2011 Sb.) byly novelizovány paragrafy zákona o DPH, které se týkaly osvobození zdravotních služeb, a tato novelizace způsobila, že s platností od 1. dubna 2012 již není rozhodné, z jakého zdroje byl výkon zaplacen, tj. zda byl hrazen pacientem přímo nebo zdravotní pojišťovnou či kombinovaně.

V souvislosti s reformou je nutné zmínit i **regulační poplatky ve zdravotnictví**. V případě, že je poplatek součástí úplaty za poskytnutou zdravotní službu (úplata je jednou z podmínek pro to, aby plnění bylo předmětem DPH), tak je plnění včetně poplatku osvobozeno. (Ambrož & Kulková, 2021; Hochmannová, 2019; Verlag Dashöfer, 2012).

Osoba oprávněná poskytovat služby

Je vymezena dle § 2 odst. 2 zákona o zdravotních službách a je to fyzická nebo právnická osoba, zejména se jedná o zdravotnické pracovníky, činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky (v případě, že jsou tyto činnosti v přímé souvislosti se zdravotní službou) a poskytováním zdravotní péče (Generální finanční ředitelství, 2012).

Činnosti s léčebným cílem nebo chránícím lidské zdraví

Proto, aby činnost splnila tuto podmínku, je rozhodující její účel a cíl. Pokud se podíváme na judikaturu soudního dvora, vyplývá z ní, že tato podmínka je chápána jako činnost, která má za cíl chránit a obnovit lidské zdraví (můžeme sem zařadit tedy i diagnostiku, prevenci a samotný proces léčení). V případě lékařské prohlídky nebo nařízené lékařské prohlídky z důvodu soudního či pracovního, nesplňují podmínku, aby cíleně chránili a obnovovali lidské zdraví, tudíž nemohou být od daně osvobozeny (Benda, 2021).

Jak uvádí i Generální finanční ředitelství v informaci k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví s platností od 1. 4. 2012, nelze považovat za služby osvobozené od daně podle § 58 zákona o DPH například testy zdravotnických prostředků a léčiv, plnění poskytovaná očními optiky, lékařské posudky nařízené soudem, policíí v souvislosti s odběrem krve na test přítomnosti omamných látek, rozbory pro určení otcovství, pojistná plnění či plnění spojená s administrativou (vedení dokumentace pacienta, potvrzení vydaná lékařem k různým účelům a jiná), estetická chirurgie, s výjimkou, kdy je výkon nezbytný pro ochranu zdraví pacienta (Benda, 2021; GFŘ, 2012).

2.2.2 Osvobození u dodání zdravotního zboží

Dodání zdravotního zboží chápeme jako dodání vybraného zboží podle podmínek, které stanoví ZDPH v §58 písm. a). Tento paragraf vymezuje dodání zdravotního zboží, které je osvobozeno bez nároku na odpočet a to je:

- dodání lidské krve;
- dodání lidských orgánů a tkání;
- dodání mateřského mléka;

- stomatologické výrobky, pokud jsou dodány stomatologickými laboratořemi (*např. na dodání protézy či zubního implantátu stomatologickou laboratoří zubnímu lékaři*).

Kromě podmínek stanovených zákonem platí pro všechny výše uvedené i podmínka vydaná na základě rozhodnutí soudního dvora ze dne 1. dubna 2019. Aby bylo zdravotní zboží osvobozeno, musí být ve chvíli dodání naprosto zřejmé, že nebude použito pro **průmyslové účely** – *např. dodání krevní plazmy pro jiné než průmyslové účely je považováno za osvobození od daně*.

V § 58 odst. 3 ZDPH je jasně definováno, co není považováno za dodání zdravotního zboží pro účely zákona o DPH. Řadíme sem výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu nebo zdravotnických prostředků vydaných na lékařský předpis nebo bez něj. V tomto případě se tedy jedná o plnění zdanitelná, tedy podléhající příslušné sazbě DPH, řídicí se pravidly pro dodání zboží, tedy § 7 ZDPH.

Je velmi důležité brát v potaz situaci, kdy dodávané zboží, které je poskytováno v rámci zdravotní služby, **není bráno jako samostatné plnění**, ale hodnota dodávaného zboží se zahrne do hodnoty základu daně při poskytnutí služby (tedy do hodnoty osvobozeného plnění) a je tedy potom toto dodání považováno za osvobozené, bez nároku na odpočet. Tato informace vyplývá s ohledem na § 36 odst. 3 a odst. 4 ZDPH, který říká, že „při poskytnutí služby se do základu daně zahrnuje i materiál přímo související s poskytovanou službou“ a „za vedlejší výdaje se do základu daně považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize“.

A dále také v § 51 odst. 2, který se odkazuje na výše uvedený § 36.

Zboží, které je nejčastěji zahrnováno do základu daně při poskytnutí služby, jsou např. léčiva, zdravotnické prostředky, materiál spotřebováván při poskytnutí zdravotní služby a jiné (Ambrož & Kulková, 2021; Benda, 2021; GFŘ, 2012).

2.3 Problematika spojení „zdravotní služby“ a „činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví“

Pojem „zdravotní služby“ a „činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdroje“, o kterých pojednává § 58 ZDPH je pouze transponované znění Směrnice EU, proto jak definici danou zákonem o DPH, tak i Směrnicí EU lze použít ve stejných souvislostech a obsah těchto pojmů proto lze chápat stejně. Jak ale můžeme poznat, že služba, kterou poskytujeme, je dle zákona o DPH službou osvobozenou podle § 58?

Ve směrnici odpovědi nenalezneme, z toho důvodu se tato kapitola věnuje klíčovým rozsudkům Soudního dvora Evropské unie, dále jen „SDEU“, které o těchto pojmech pojednávají a přinášejí podrobnější informace.

⁴Prvním důležitým rozsudkem je rozsudek Evropského soudního dvora **C-384/98 D. v. W.** v jehož rozhodnutí je v bodu 18 a 19 uvedeno:

„Pojem poskytování lékařské péče nemůže zahrnovat lékařské úkony konané za jiným účelem, než kterým je diagnostika, léčení a pokud možno i vyléčení chorob nebo zdravotních poruch. Služba nemající takovýto léčebný cíl, musí být vyjmuta z rozsahu osvobození“

Dále v rozhodnutí rozsudku Soudního dvora číslo ⁵**C-212/01 Margarete Unterpertinger** je v bodu 40 uvedeno:

„Pokud hlavním účelem služby není ochrana, včetně zachování či obnovení zdraví, nelze aplikovat osvobození.“

Předchozí rozsudky jen potvrzuje rozsudek Soudního dvora číslo **C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler** kdy v rozhodnutí je v bodu 40 stanoveno:

„Péče poskytované lékaři a paramediky jejímž účelem je prevence, diagnostika nebo léčení, je předmětem osvobození od DPH“.

Z výše uvedených rozsudků vyplývá, že pojem **zdravotní péče** představuje služby poskytované lékaři a odborně způsobilým zdravotním personálem, které jsou poskytované pouze za účelem prevence, diagnostiky a léčení či vyléčení zdravotních obtíží, a to platí i na případy, kdy vyšetřované osoby netrpí žádnou nemocí či nemá žádné příznaky nemoci.

Další věc, kterou mají rozsudky společné je, že SDEU vždy hledí a příkládá důraz v souvislosti se zdravotní péčí na účel, **za kterým byla tato služba poskytnuta**. Ten se posuzuje zejména v případech, kdy se jedná o lékařské prohlídky za účelem zaměstnání, lékařské posudky pro účely soudu a jiné. Jak tedy zjistit co je a co není účelem zdravotní péče a k tomu posoudit, zda je tedy služba osvobozená? Podrobnější informace nám dávají níže uvedený rozsudek.

⁴ Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. září 2000, C-384/98.

⁵ Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2003, C-212/01 Margarete Unterpertinger

⁶V rozhodnutí v rozsudku Soudního dvora číslo *C-307/01 d'Ambrumenil* je obdobně uvedeno v bodech 62 a 69, že:

„Pokud jde o lékařské prohlídky vykonané za účelem žádostí o poskytnutí důchodu nebo pro účely soudních řízení (např. o nárocích na odškodnění a výši odškodného), potom takovéto poskytnuté lékařské služby nejsou osvobozené od DPH, neboť jejich účelem je poskytnutí odborné zprávy o zdravotním stavu jednotlivce za účelem vyřízení administrativních žádostí.“

Tento výše uvedený rozsudek se ve svém rozhodnutí v bodě 64 a 65 podrobněji vyjadřuje i k problematice vstupních lékařských prohlídek, a to následovně:

„V případě, že třetí strana požaduje pro výkon zaměstnání nebo aktivity dobrou fyzickou kondici osoby předložení zprávy o jeho zdravotní způsobilosti, hlavním důvodem služby uskutečněné lékařem je poskytnout třetí straně podklad pro rozhodnutí. Hlavním účelem služby není ochrana zdraví a nemůže být tak osvobozena od DPH.“

„Pokud ovšem je účelem lékařské zprávy objasnit třetí straně, že zdravotní stav osoby si vyžaduje určitá omezení určitých aktivit či potřebu vykonávání takových aktivit jen za speciálních podmínek, může být tento úkon chápán jako služba poskytnutá za hlavním účelem ochrany zdraví. Pak by bylo osvobození aplikovatelné.“

Z rozsudků vyplývá, že proto, abychom mohli určit, zda daný výkon je osvobozen od daně nebo zda podléhá zdanění a je tedy zatížen DPH, je zásadní **účel**, za kterým byl poskytnut, tedy zda byl nebo nebyl určen pro ochranu a zdraví jednotlivce nebo jeho prevence.

Jak můžeme definovat z výše uvedených rozhodnutí, základní rozdělení výkonů můžeme chápat jako:

A) Osvobozené bez nároku na odpočet dle § 58 ZDPH a Směrnice EU

- výkony poskytnuté za účelem diagnostiky, léčení, prevence, ochrany zdraví člověka, jak po fyzické tak psychické stránce

B) Zdanitelné

- výkony, které mají jiný účel než výše uvedený

Pro úplnost je níže uveden rozbor nejběžnějších výkonů, které se rozdělují na základě jejich účelu na zdanitelné či osvobozené:

⁶ Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2003, C-307/01 d'Ambrumenil

Preventivní zaměstnanecké prohlídky – účelem těchto preventivních prohlídek je chránit zdraví zaměstnance, jelikož můžeme předejít zdravotním problémům, které by zaměstnanci zabraňovali ve výkonu zaměstnání a doporučit mu následně jinou pozici s ohledem na jeho zdraví – tato služba je poskytována za účelem prevence a ochrany zdraví jednotlivce, proto je považována za plnění **osvobozené**.

Vstupní a výstupní zaměstnanecké prohlídky – v případě, že by vstupní prohlídka byla poskytnuta za účelem ochrany zdraví zaměstnance, např. jeho správné zařazení na pracovní pozici, která by neohrožovala jeho zdraví, potom by se mohlo jednat o plnění **osvobozené** podle § 58 ZDPH. Pokud ale vstupní a výstupní prohlídky slouží hlavně jako podklad pro zaměstnavatele o rozhodnutí, zda na základě výsledků tohoto vyšetření zaměstnance přijme či nepřijme do pracovního poměru, potom se jedná o plnění **zdanitelné**, jelikož jejichž cílem není ochrana zdraví zaměstnance či prevence.

Posudek o zdravotní způsobilosti – v případě, že byl posudek vypracován bez návaznosti na lékařskou prohlídku, jedná se o službu poskytovanou samostatně, tedy samostatné zdanitelné plnění. V případě, že by navazoval na lékařskou prohlídku nebo byl její součástí, bude podléhat takovému režimu DPH, pod který ona lékařská prohlídka spadala, tedy osvobozená nebo zdanitelná a nebude se tedy jednat o službu samostatnou.

Lékařské prohlídky nařízené státními orgány, Policí ČR a jiné – stejně jako u vstupních prohlídek, pokud se jedná pouze o prohlídku za účelem podkladu pro posouzení nikoliv prevence jednotlivce, jedná se o plnění **zdanitelné**. V případě, že by bylo účelem chránit zdraví jednotlivce, pak by byla tato prohlídka osvobozena.

Je zde nutno připomenout, že vždy zásadní vliv na určení, do které kategorie jednotlivý výkon spadá, záleží na odborně kvalifikované osobě, tedy lékaři či zdravotnímu personálu, který dokáže objektivně určit, za jakým účelem byla služba poskytnuta. Pokud to lékař posoudit nedokáže (v případě posudku či vstupní prohlídky) měl by informaci o účelu poskytnutí služby získat od pacienta či třetí osoby (Holubová, 2007; Fučík & partneři, 2013; Verlag Dashofer, 2013).

2.4 Problematika spojená s určením příjemce úhrady za zdravotní péči

Zákon o DPH ani Směrnice EU ve své formulaci neurčují přesně, kdo je příjemce zdravotní péče. Z definice lékařské služby vyplývá a je logické, že příjemce služby je ten, komu byla služba poskytnuta, tedy pacientovi a pro aplikaci osvobození je toto kritérium rozhodující. Naopak na aplikaci osvobození již nemá vliv, kdo pro pacienta tuto službu objednal či uhradil.

Toto tvrzení nám potvrzuje i rozsudek **C-307/01 d'Ambrumenil**, který v bodě 67 rozhodnutí zmiňuje, že pokud je lékařské vyšetření uskutečněno na žádost třetí osoby a slouží zaměstnavateli nebo pojišťovně, tak to není nijak v rozporu s účelem služby, a to poskytnutí ochrany zdraví pacienta.

Způsob úhrady či objednavatel není tedy kritériem pro aplikaci osvobození (Holubová, 2007; Rozsudek Soudního dvora C-307/01 d'Ambrumenil, 2003).

2.5 Problematika služeb souvisejících se zdravotní péčí

V § 58 zákona o DPH je mimo jiné uvedeno, že osvobozena od daně je i služba úzce související se zdravotní službou. Tato služba úzce související se zdravotní službou vychází i z obsahu Směrnice EU. Ani jedno z uvedených ale blíže nespecifikuje pojem související služba. Co si pod tímto pojmem představit?

Nejprve je důležité zmínit, že proto, aby byl stanoven správný režim DPH, je třeba určit, zda se jedná o plnění vedlejší nebo hlavní. Při tomto určení se můžeme řídit rozsudkem **C-349/96 Card Protection Plan Ltd⁷**, v rozhodnutí odstavci 36, kde definoval následující:

„Služba musí být považována za vedlejší k hlavní službě s jejím daňovým režimem, jestliže netvoří zákazníkům cíl sama o sobě, ale je prostředkem lepšího využití hlavní poskytnuté péče“

Toto rozhodnutí podporuje ještě rozsudek č. **395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon – Ygeia AE⁸** (bod 29 rozhodnutí), které uvádí, že:

„Služby zvyšující pohodlí a blahobyt hospitalizovaných osob, obecně nemohou podléhat osvobození od DPH. Osvobozeny mohou být takové služby pouze v případě, že jsou nezbytné pro dosažení léčebných cílů, v jejichž rámci byly poskytnuty.“

Z výše uvedeného plyne, že aby byla služba úzce související se zdravotní službou osvobozena, musí být službou vedlejší k plnění hlavnímu a musí sloužit pouze za účelem dosažení léčebného cíle, ne být cílem samy o sobě. Pokud tedy vedlejší plnění je nezbytné pro léčbu pacienta, potom podléhá § 58 a je osvobozeno. Například pokud budeme využívat služby nadstandartního pokoje, poplatky spojené s využíváním televize či internetu by měly být zdanitelné a ne osvobozené, protože neslouží léčebnému cíli. Příkladem plnění vedlejšího osvobozeného je například příplatek pacienta za lepšího zdravotnické pomůcky či materiál použitý při léčbě

⁷ Rozsudek Soudního dvora č. C-349/96 Card Protection Plan Ltd. /1999/ ECR I-973

⁸ Rozsudek Soudního dvora č. C-395/04 Ygeia /2005/ ECR I-10373.

či operaci, to jednoznačně podporuje hlavní poskytnutou zdravotní službu, a proto se osvobození může aplikovat (Holubová, 2009).

2.6 Opatření k DPH v rámci pandemie covid-19

Ministerstvo v průběhu roku 2020 přijalo řadu opatření, která souvisela s výše uvedenou pandemií a měla dopad do daně z přidané hodnoty. Některá z opatření se měnila v závislosti na aktuálním vývoji a některá z nich byla dokonce i prodloužena až do roku 2022.

Tato práce se bude zaměřovat pouze na opatření, která mohla mít vliv na zařízení poskytující zdravotnické služby či dodání zdravotních prostředků.

První opatření spočívalo v osvobození od daně z přidané hodnoty a cla v případě, že někdo dovezl ze třetí země takové zboží, které nezbytně sloužilo pro boj proti epidemii a jejímu rozšíření. Toto osvobození se ale vztahovalo hlavně na dovoz státními subjekty, charitativní či dobročinné organizace a záchranné jednotky.

Dalším z opatření bylo prominutí DPH při bezúplatném dodání vybraného zboží nebo bezúplatném poskytnutí služby pro vybrané subjekty.

Mezi vybrané zboží patřilo zejména bezúplatné dodání určitých ochranných pomůcek nebo zboží, které bylo použito na výrobu těchto pomůcek, vybraných dezinfekčních prostředků, zboží a služby pro poskytovatele zdravotních služeb, záchranných jednotek, Armády ČR či pro zařízení poskytující sociální služby.

Tomuto výše uvedenému dodání byla prominuta daň na výstupu, které ukládalo rozhodnutí ministryně financí zveřejněné ve finančním zpravodaji č. 22/2020 a to v období od 1. 10. 2020 do 31. 12. 2020. A koncem roku, bylo také toto prominutí daně na bezúplatné dodání výše zmíněných prostředků, zrušeno.

Další prominutí bylo aplikováno při dodání určitého zboží v tuzemsku. Toto prominutí ministryně financí bylo zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 35/2020 a souviselo s prominutím daně v případě, že se bude jednat o dodání:

- diagnostických zdravotnických prostředků na testování proti onemocnění COVID-19,
- a očkovacích látek proti COVID-19

Toto rozhodnutí bylo reakcí na směrnici Rady (EU) 2020/2020, díky které si mohly členské státy ve stanoveném období uplatnit sníženou sazbu daně, případně osvobození od daně s nárokem na odpočet u dodání předmětů uvedených ve zmíněném **Finančním zpravodaji č. 35/2020**. Plátcům je tedy dodání osvobozeno od daně na výstupu, ale je zachován nárok na odpočet, jak ustanovuje i Směrnice.

Aby ale mohla být daň prominuta, musí daňový doklad obsahovat specifické informace a být zachován jednotný postup:

- daňový doklad musí obsahovat informaci o tom, že daň byla prominuta rozhodnutím Ministerstva financí,
- nesmí obsahovat sazbu ani výši daně,
- vystavovatel takového dokladu vykáže příslušnou částku na ř. 26 příslušného daňového přiznání

Mnoho opatření sebou neslo spoustu nejasností s uplatňováním DPH, a to hlavně v oblasti služeb při testování na onemocnění covid-19. V této souvislosti Generální finanční ředitelství vydalo rozhodnutí, ve kterém pojednávalo o jednotném postupu.

Jak jsme již pojednávali v problematice pojmu zdravotní služby a činnosti s léčebným cílem, v souladu se Směrnicí EU, zákonem o DPH a evropskou judikaturou, je jednotným závěrem, že může být od daně osvobozena taková služba, která má za cíl ochranu, udržení a obnovení lidského zdraví. Jednou z nutných podmínek je také to, že služba musí být určena konkrétnímu jednotlivci. Vyvstala zde ale otázka, zda je skutečně služba poskytována konkrétnímu jednotlivci nebo je zaměřena pro širokou veřejnost?

Dále zde byl zpochybňován účel testování. Testování totiž neprobíhá pouze za léčebným účelem, ale také pro účely zaměstnání, navštívení blízkých či setkání s jinými osobami a to i přesto, že testovaná osoba nevykazuje žádné příznaky nemoci. Testování bez příznaků ale můžeme chápat jako testování kvůli prevenci a v případě pozitivního výsledku, následné léčbě s účelem chránící zdraví jednotlivce. Z těchto důvodů bylo usneseno, že testování proti COVID-19 splňuje podmínky dle § 58 ZDPH a je tak osvobozeno od daně bez nároku na odpočet (Benda, 2021; Finanční správa, 2021; Novák & Synák, 2021).

3 Metodika

V přehledu literatury byly vymezeny všechny informace týkající se dané problematiky. Tyto informace byly čerpány především z odborné literatury, stránek Ministerstva financí, informací stanovených Generálním finančním ředitelstvím, klíčových rozsudků Soudního dvora Evropské unie a z dalších zdrojů, které jsou uvedené v příloženém seznamu literatury.

Cílem této diplomové práce stanoveným v zadání je specifikovat vybrané problémy a dopady daně z přidané hodnoty na zařízení poskytující zdravotní služby, především se zaměřením na problematiku určení osvobozených a zdanitelných plnění a ukázat tyto dopady na zdravotním zařízení. Vybraný vzorek zkoumaných dat byl poskytnut zařízením poskytujícím vybrané zdravotní služby a v rámci zachování jejich anonymity nebudou všechna data přesně konkretizována a uvedená čísla budou upravena vynásobením koeficientu.

Na základě přehledu literatury budou formulovány následující dílčí výzkumné otázky:

Mám jako poskytovatel zdravotnických služeb nárok na odpočet a pokud ano, co vše pro mne vstupuje do vypořádacího a zálohového koeficientu?

Je pro zdravotnická zařízení výhodné uplatňovat odpočet daně i v případě, že objem osvobozených plnění převyšuje objem plnění zdanitelných?

Jaké jsou mé povinnosti jako plátce DPH po skončení kalendářního roku?

Na výzkumné otázky odpovídají uvedené dílčí cíle:

1. Základní informace o společnosti a popis služeb poskytovaných společnostmi souvisejících s přijatými a poskytovanými plněními
2. Přehled zdanitelných plnění poskytovaných zdravotním zařízením včetně takových plnění, která nejsou zdravotní péčí s uvedením příkladů
3. Stanovení vypořádacího a zálohového koeficientu a výpočet změny odpočtu
4. Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období v případě neuplatnění odpočtu daně a sestavení daňového přiznání
5. Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období a sestavení daňového přiznání
6. Stanovení daňové povinnosti v případě, že by osvobozená plnění byla plněními zdanitelnými
7. Návrhy při rozhodnutí o uplatnění odpočtu daně a povinnosti plátců DPH po skončení každého kalendářního roku

1) Základní informace o společnosti a popis služeb poskytovaných společností souvisejících s přijatými a poskytovanými plněními

V této části bude krátce popsána společnost a její aktivity pro lepší pochopení poskytovaných služeb a plnění v následujících částech práce.

2) Přehled a rozdělení zdanitelných plnění poskytovaných zdravotním zařízením včetně takových plnění, která nejsou zdravotní péčí s uvedením příkladů

V praktické části budou data organizace poskytující zdravotnické služby za vybrané zdaňovací období roku 2021 rozdělena do přehledu jednotlivých plnění z hlediska DPH s uvedením příkladů jednotlivých plnění, které vybraná společnost poskytuje. U některých nebudou příklady blíže specifikovány, protože tato plnění nejsou relevantní pro účely diplomové práce.

3) Stanovení vypořádacího a zálohového koeficientu a výpočet změny odpočtu

Vypořádací koeficient se počítá z uskutečněných plnění za všechna kalendářní období vybraného roku, vždy se tedy počítá na konci roku. V této diplomové práci bude dále porovnán s používaným zálohovým koeficientem pro rok 2021, tedy s koeficientem, který vyšel v roce 2020 jako vypořádací hodnocené společnosti.

Výpočet vypořádacího koeficientu – k

$$k = \frac{\begin{array}{l} \Sigma \text{plnění bez daně s povinností odvést daň} \\ + \Sigma \text{osvobozená plnění s nárokem na odpočet bez daně} \end{array}}{\begin{array}{l} \Sigma \text{plnění uvedená v čitateli} \\ + \Sigma \text{osvobozená plnění bez nároku na odpočet} \end{array}} \quad (1)$$

Dále bude stanoven součet základu daně všech přijatých plnění a součet všech uplatněných odpočtů daně při stanoveném zálohovém koeficientu pro rok 2021. Součet celkových přijatých plnění bude následně vynásoben výsledným vypořádacím koeficientem pro rok 2021 a tato částka se poté porovná s částkou celkového uplatněného odpočtu daně za rok 2021.

Pro stanovení vypořádacího koeficientu, který se stane pro rok 2022 koeficientem zálohovým, byly použity údaje z interních údajů společnosti za rok 2021.

4) Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období v případě neuplatnění odpočtu daně a sestavení daňového přiznání

Po rozdělení a identifikaci jednotlivých vstupů a výstupů bude sestaveno daňové přiznání za vybrané zdaňovací období roku 2021 bez uplatnění kráceného nároku na odpočet. Zkoumané transakce budou zařazeny do příslušných řádků daňového přiznání a bude vyčíslena daňová povinnost nebo nárok na odpočet. Výsledek získáme porovnáním výstupů a vstupů.

Výpočet výsledné daňové povinnosti

= uskutečněná zdanitelná plnění (výstupy) > přijatá zdanitelná plnění (vstupy) (2)

= uskutečněná zdanitelná plnění (výstupy) – přijatá zdanitelná plnění (vstupy)

Výpočet výsledného nároku na odpočet

= uskutečněná zdanitelná plnění (výstupy) < přijatá zdanitelná plnění (vstupy) (3)

= uskutečněná zdanitelná plnění (výstupy) – přijatá zdanitelná plnění (vstupy)

5) Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období a sestavení daňového přiznání

Tato část praktické části diplomové práce bude navazovat na předchozí sestavení daňového přiznání. Tato část ale tentokrát při svém výpočtu daňové povinnosti nebo nároku na odpočet bude zahrnovat použití kráceného koeficientu nároku na odpočet. Přijatá plnění budou vynásobena zálohovým koeficientem ve výši 3 %, který společnost využívá pro rok 2021.

Výsledek bude porovnán s výsledným daňovým přiznáním v bodu 4). Následně bude zhodnoceno uplatňování kráceného koeficientu v případě, že rozsah přijatých zdanitelných osvobozených plnění razantně převyšuje plnění zdanitelná. Toto uplatnění bude porovnáváno v rámci měsíce, ale i v rámci celého roku.

Závěrem bodu 4) a 5) budou zhodnoceny a diskutovány výhody a nevýhody tohoto uplatňování v praxi.

6) Stanovení daňové povinnosti v případě, že by osvobozená plnění byla plněními zdanitelnými

Tato část bude popisovat situaci na modelovém příkladu daňového přiznání, kdy se hodnota osvobozených plnění přesune do hodnoty zdanitelných plnění. Bude sestaveno DPH přiznání, určena hodnota celkových výstupů a vstupů a stanovena výsledná daňová povinnost.

7) Návrhy při rozhodnutí o uplatnění odpočtu daně a povinnosti plátců DPH po skončení každého kalendářního roku

V této části bude navrhnout možný postup při rozhodování společnosti, zda uplatňovat nebo neuplatňovat krácený nárok na odpočet a také budou specifikovány klíčové povinnosti plátce DPH po skončení kalendářního roku a možná doporučení.

4 Aplikace DPH vybraného subjektu ve zdravotnictví

4.1. Přehled poskytovaných plnění vybraného subjektu

1) Základní informace o společnosti a popis služeb poskytovaných společností souvisejících s přijatými a poskytovanými plněními

Mezi hlavní plnění společnosti patří poskytování velmi širokého spektra laboratorních vyšetření a to i v oblasti biochemických vyšetření, imunologie, mikrobiologie, genetiky a patologie, s níž jsou spojená vyšetření vzorků histologie a cytologie.

Společnost poskytuje své služby jak osobám soukromým, veřejným, tak i státním a nestátním zdravotnickým zařízením. V rámci své činnosti zabezpečuje také likvidaci biologického odpadu a zastává veškerou administrativu spojenou s komunikací s klientem, odborných lékařských konzultací a poskytnutí výsledků vyšetření.

2) Přehled a rozdělení zdanitelných a uskutečněných plnění poskytovaných zdravotním zařízením včetně takových plnění, která nejsou zdravotní péčí s uvedením příkladů

Tabulka 4 Přehled přijatých a poskytovaných plnění vybraného zdravotního zařízení za jeden vybraný kalendářní měsíc (v Kč) ⁽¹⁾

VSTUPY ⁽²⁾	Základ daně ⁽³⁾
Pořízení zboží z jiného členského státu ⁽⁴⁾	1 919 Kč
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 zákona o DPH od osoby registrované k dani v jiném členském státě ⁽⁵⁾	150 552 Kč
Ostatní přijatá zdanitelná plnění ⁽⁶⁾	1 002 Kč
Přijatá plnění podléhající sazbě 21% s krácením odpočtu ⁽⁷⁾	51 274 007 Kč
Přijatá plnění podléhající sazbě 10 a 15% s krácením odpočtu ⁽⁸⁾	919 817 Kč
VÝSTUPY (9)	Základ daně ⁽¹⁰⁾
Uskutečněná plnění podléhající sazbě 21% ⁽¹¹⁾	1 132 735 Kč
Uskutečněná plnění podléhající snížené sazbě 15% a 10% ⁽¹²⁾	2 752 829 Kč
Uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti podléhající sazbě 21% ⁽¹³⁾	2 939 141 Kč
Poskytnutí služeb s místem plnění v JČS ⁽¹⁴⁾	27 643 Kč
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně ⁽¹⁵⁾	11 059 305 Kč
OSVOBOZENÁ PLNĚNÍ ⁽¹⁶⁾	Základ daně ⁽¹⁷⁾
Poskytnutá plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet ⁽¹⁸⁾	102 561 338 Kč

⁽¹⁾ Overview of received and provided services of the selected medical facility for one selected calendar month (in CZK); ⁽²⁾ Inputs; ⁽³⁾ VAT base; ⁽⁴⁾ Acquisition of goods from another Member State; ⁽⁵⁾ Purchase of a service with a place of supply pursuant to Section 9 (1) of the VAT Act from a taxable person in another Member State; ⁽⁶⁾ Other taxable transactions received; ⁽⁷⁾ Received transactions which are subject to a 21% VAT rate with reduction of VAT deduction; ⁽⁸⁾ Received transactions which are subject to a 10% and 15% VAT rate with reduction of VAT deduction; ⁽⁹⁾ Outputs; ⁽¹⁰⁾ VAT base; ⁽¹¹⁾ Realized transactions which are subject to 21% VAT rate; ⁽¹²⁾ Realized transactions which are subject to 10% and 15% VAT rate; ⁽¹³⁾ Realized transactions which are subject to the reverse-care mechanism of 21% VAT rate; ⁽¹⁴⁾ Provided services with the place of taxable supply in another EU Member State; ⁽¹⁵⁾ Other transactions with the right to VAT deduction; ⁽¹⁶⁾ Exempt transactions; ⁽¹⁷⁾ VAT base; ⁽¹⁸⁾ Provided exempt transactions without the right to VAT deduction; Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

V Tabulce 4 nalezneme přehled plnění vybrané společnosti, na jejímž základě budou v dalších částech zpracována modelová priznání k DPH společnosti. Všechny uvedené údaje byly z důvodu zachování anonymity společnosti přepočítány koeficientem.

Tabulka 4 nám popisuje jednotlivá plnění, která společnost uskutečnila za prosinec 2021, níže budou popsány příklady jednotlivých plnění, které jsou pro vybranou společnost nejdůležitější a jejichž popis lépe objasní následující části modelových priznání.

V rámci **pořízení zboží z jiného členského státu** se jedná nejčastěji o pořízení zdravotnického materiálu z jiného členského státu.

Vysoké hodnoty v **přijatých plněních v základní a snížené sazbě DPH** spočívají zejména v nákupu reagentie (chemických látek a činidel používaných v laboratořích při spouštění chemických reakcí), ostatní pomocný materiál jako jsou jehly, stříkačky, rukavice, dezinfekce, atd. Dále sem patří faktury za pronájem prostor, elektřina, teplo, voda, nákup pohonných hmot a další.

Oproti přijatým zdanitelných plněním stojí **uskutečněná zdanitelná plnění podléhající základní a snížené sazbě DPH**. Mezi tato plnění patří zejména úhrady za vyšetření od samoplátců, tedy úhrady za taková vyšetření, která byla poskytnuta na žádost pacienta bez žádanky od lékaře a úhrada za takovéto vyšetření zároveň nebyla hrazena zdravotní pojišťovnou, ale samotným pacientem. Mezi další plnění patří veterinární vyšetření spadající do základní 21% sazby DPH.

Mezi uskutečněné zdanitelné plnění v režimu **přenesení daňové povinnosti podléhající sazbě 21 %** společnost zařazuje zejména opravy pronajatých budov.

K poskytnutým plněním **osvobozeným od daně bez nároku na odpočet** řadíme taková plnění, která splňují podmínky pro osvobození definované v teoretické části této diplomové práce. Jedná se o zdravotní výkony, zdravotnické služby a laboratorní vyšetření, které splňují definici osvobozených plnění a jejichž úhrada je hrazena hlavně od zdravotních pojišťoven.

4.2 Stanovení vypořádacího a zálohového koeficientu

Tabulka 5 Krácený nárok na odpočet společnosti za rok 2021 ⁽¹⁾

Období ⁽⁴⁾	Přehled plnění bez daně s povinností odvést daň ⁽²⁾		Osvobozená plnění s nárokem na odpočet bez daně ⁽³⁾	
	Základní sazba ⁽⁵⁾	Snížená sazba ⁽⁶⁾	Služba do 3. země ⁽⁷⁾	Dodání zboží do JČS ⁽⁸⁾
01/2021	800 752	3 233 900	0	0
02/2021	851 597	4 140 522	315 667	0
03/2021	868 320	6 858 352	-202 973	0
04/2021	1 141 633	4 717 052	157 833	1 326
05/2021	1 078 483	3 657 916	157 833	1 325
06/2021	742 935	2 911 918	157 833	130 994
07/2021	1 346 877	2 774 086	157 833	994
08/2021	903 609	2 944 534	383 304	995
09/2021	479 452	3 035 222	459 524	663
10/2021	1 546 116	2 859 493	326 992	663
11/2021	779 883	3 536 337	256 825	332
12/2021	1 132 735	2 752 829	11 059 305	27 643
Celkem ⁽⁹⁾	11 672 392 Kč	43 422 158 Kč	13 229 978 Kč	164 934 Kč

⁽¹⁾Company reduced right to deduct the VAT for the year 2021; ⁽²⁾Overview of transactions without the obligation to pay the VAT; ⁽³⁾Exempt transactions with the right to the VAT deduction without VAT; ⁽⁴⁾Period; ⁽⁵⁾Basic VAT rate; ⁽⁶⁾Reduced VAT rate; ⁽⁷⁾Provided service to the third country; ⁽⁸⁾Delivery of goods to the another EU Member State; ⁽⁹⁾Total; Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Tabulka 5 udává přehled plnění, která budou dále využita pro výpočet vypořádacího koeficientu. Mezi tato plnění patří zejména tuzemský prodej zboží a služeb v základní a snížené sazbě, mezi osvobozená plnění bez nároku na odpočet patří služby poskytnuté do 3. země a dodání zboží do jiného členského státu. Celkový součet těchto obou plnění společnosti za rok 2021 činí **68 489 462 Kč**.

Tabulka 6 Přehled osvobozených plnění bez nároku na odpočet společnosti za rok 2021 ⁽¹⁾

Období ⁽²⁾	Přehled osvobozených plnění bez nároku na odpočet ⁽³⁾
01/2021	107 922 122
02/2021	106 661 581
03/2021	118 859 411
04/2021	112 623 401
05/2021	116 009 131
06/2021	124 345 854
07/2021	105 852 092
08/2021	106 756 968
09/2021	113 121 272
10/2021	107 076 132
11/2021	124 193 753
12/2021	102 561 338
Celkem ⁽⁴⁾	1 345 983 053 Kč

⁽¹⁾Overview of company exempt transactions without the right to deduct the VAT for the year 2021;

⁽²⁾Period; ⁽³⁾Overview of exempt transactions without the right to deduct VAT; ⁽⁴⁾Total; Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Tabulka 6 představuje přehled všech osvobozených plnění bez nároku na odpočet, v tomto případě poskytnutých zdravotnických služeb vybrané společnosti, jejíž celková výše za rok 2021 činila **1 345 983 053 Kč**.

Výpočet vypořádacího koeficientu pro rok 2021:

$$k = \frac{43\,422\,158 + 11\,672\,392}{68\,489\,462 + 1\,345\,983\,053} = \frac{68\,489\,462}{1\,414\,472\,515} = 4,84 \% = 5 \%$$

Po dosazení daných celkových částek z Tabulky 5 a Tabulky 6 do vzorce pro výpočet koeficientu bylo dosaženo výsledného vypořádacího koeficientu. Ten činil pro rok 2021 pět procent. Tento koeficient bude společnost v roce 2022 používat jako koeficient zálohový.

V tomto kroku je také nezbytné porovnat vypořádací koeficient s hodnotou kráceného nároku na odpočet za rok 2021. Společnost využívala pro rok 2021 zálohový koeficient ve výši 3 %.

Tabulka 7 Krácený nárok na odpočet společnosti za rok 2021 ⁽¹⁾

Období ⁽²⁾	Přijatá plnění ⁽³⁾	Krácený nárok na odpočet (3 %) ⁽⁴⁾	Krácený nárok na odpočet (5 %) ⁽⁵⁾
01/2021	2 676 467	80 294	133 823
02/2021	3 466 400	103 992	173 320
03/2021	4 594 000	137 820	229 700
04/2021	9 415 467	282 464	470 773
05/2021	6 744 433	202 333	337 222
06/2021	7 324 970	219 749	366 249
07/2021	6 649 987	199 500	332 499
08/2021	6 004 767	180 143	300 238
09/2021	6 869 910	206 097	343 496
10/2021	6 415 967	192 479	320 798
11/2021	6 450 700	193 521	322 535
12/2021	11 546 600	346 398	577 330
Celkem ⁽⁶⁾	78 159 667 Kč	2 344 790 Kč	3 907 983 Kč

⁽¹⁾Company reduced VAT deduction for the year of 2021; ⁽²⁾Period; ⁽³⁾Purchased transactions; ⁽⁴⁾Reduced VAT deduction of 3 %; ⁽⁵⁾Reduced VAT deduction of 5 %; ⁽⁶⁾Total; Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Z Tabulky 7 je patrné, že celková hodnota kráceného nároku na odpočet ve výši 3 % za rok 2021 společností byla **2 344 790 Kč**. Tento nárok byl krácen z celkové části přijatých plnění ve výši **78 159 667 Kč**. Pokud tuto částku vynásobíme vypořádacím koeficientem ve výši 5 %, dostaneme z Tabulky 7 částku **3 907 983 Kč**.

Rozdíl mezi uplatněným zálohovým koeficientem ve výši 3 % a vypořádacím koeficientem ve výši 5 % je kladný a stanoven v celkové částce **1 563 193 Kč**.

Částka 1 563 193 Kč je částka, o kterou si společnost ve svých daňových přiznáních za rok 2021 uplatnila méně. Tuto částku potom ve svém daňovém přiznání za prosinec 2021 vykáže na řádku 53 v příslušném sloupci s názvem **změna odpočtu**.

4.3 Stanovení daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období a sestavení daňového přiznání

4.3.1 Daňová povinnost v případě neuplatnění odpočtu daně

K jednotlivým řádkům přiznání k DPH vycházíme z předchozí Tabulky 5 ve které jsou uvedeny údaje za zdaňovací období roku 2021 vybrané společnosti.

Pro lepší přehlednost výpočtů a pochopení zařazení jednotlivých plnění do příslušných řádků daňového přiznání jsou použity obrázky jednotlivých vyplněných daňových přiznání.

Jednotlivá plnění byla rozřazena do příslušných řádků daňového přiznání, jak je vykááno na Obrázku 1 níže.

Obrázek 1 Přiznání k dani z přidané hodnoty za vybrané kalendářní období 2021

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	1 132 735	237 874
	snížená	2	2 752 829	578 094
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	1 919	403
	snížená	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	150 552	31 616
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	2 939 141	617 220
	snížená	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	1 002	210
	snížená	13		
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21	27 643
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Vybraná plnění (§ 110b odst. 2)			24	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 71h, § 89, § 90, § 92)			26	11 059 305

Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Z Obrázku 1 vyplývá, že hodnota uskutečněných zdanitelných plnění je poměrně značná. Do výstupu společnosti se započítávají hodnoty daně uvedené v Obrázku 1 na řádcích 1 a 2 daňového přiznání.

Plnění uvedené na řádcích 3 až 12 daňového přiznání podléhají tzv. *reverse-charge* mechanismu, který spočívá v tom, že plátce daň jednak přizná na výstupu, ale zároveň si z ní

uplatní na řádku 43 daňového přiznání i nárok na odpočet. Pro účely této diplomové práce nejsou tyto řádky relevantní a nebudou proto podrobněji vysvětlovány, jejich hodnota je ale součástí výpočtu výstupu dané společnosti. Hodnota těchto plnění zůstane v příkladech konstantní.

Řádky 21 a 26 daňového přiznání obsahují plnění osvobozená s nárokem na odpočet, kdy jejich hodnotu započítáváme při výpočtu kráceného koeficientu. Pro účely této diplomové práce ale nejsou relevantní a nebudou nijak podrobněji vysvětlovány. Současně v každém z uvedených příkladů budou jejich hodnoty zůstat konstantní.

Celková hodnota výstupu daňového přiznání:

$$= 237\,874 + 578\,094 + 403 + 31\,616 + 617\,220 + 210 = \mathbf{1\,465\,417\,Kč}$$

Obrázek 2 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 při neuplatnění odpočtu daně

IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	3 092 614	649 449	
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		649 449	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	102 561 338		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet		
Část odpočtu daně v krácené výši	52	Koeficient (%)		Odpočet	0
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu	
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)		60			
Vrácení daně (§ 84)		61			
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)		62	1 465 417		
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63	649 449		
Vlastní daň (62 – 63)		64	815 968		
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65	0		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66	0		

Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Jak vyplývá z Obrázku 2, na řádek 43 daňového přiznání se propsala celková suma plnění z řádků 3 až 13 v celkové výši 3 092 614 Kč. Tato hodnota se jako jediná započítává do hodnoty vstupů a je možno u těchto plnění uplatnit plný nárokem na odpočet, jelikož se řadí k plněním podléhajícím reverse-charge mechanismu vysvětlovanému v předešlém odstavci.

Celková hodnota vstupu z daňového přiznání za prosinec 2021

$$= 403 + 31\,616 + 617\,220 + 210 = \mathbf{649\,449\,Kč}$$

Zda bude mít plátce nárok na odpočet nebo daňovou povinnost odvodím z toho, zda jsou výstupy vyšší než vstupy nebo naopak. V tomto případě je výstup (1 465 417 Kč) vyšší než vstup (649 449 Kč), proto dochází k vyčíslení vlastní daně, kterou vypočtu takto:

$$1\,465\,417 - 649\,449 = \mathbf{815\,968\,Kč}$$

Tuto výslednou daň má společnost povinnost uhradit na příslušný účet příslušného finančního úřadu nejpozději ke dni její splatnosti.

Dále je na řádce 50 daňového přiznání celková suma osvobozených plnění bez nároku na odpočet v celkové výši 102 561 338 Kč, která ale není nijak započítávána do hodnoty vstupů či výstupů a nemá tak v tomto modelovém příkladu žádný vliv na výslednou daňovou povinnost společnosti.

Na tomto modelovém příkladu byla popsána situace, jak by vypadala daňová povinnost společnosti v případě, že nebude uplatňovat nárok na odpočet v krácené výši. Jedná se o situaci, kdy společnost považuje všechny přijatá plnění uvedené v tabulce 5 jak v základní, tak snížené sazbě za plnění nepodléhající dani, a z toho důvodu neuplatňuje žádný nárok na odpočet.

V praxi k této situaci dochází poměrně často a vyvstává otázka, co se stane s plněními, ze kterých společnost neuplatňuje nárok na odpočet? Ve většině případů jsou v účetnictví zařazena na odpovídající nákladový účet, většinou se jedná o účet 548 a zvyšují tak své celkové náklady, přestože by se z nich dal nárok na odpočet uplatnit právě kráceným koeficientem a tyto náklady by potom nebyly tak vysoké.

Osoby poskytující zdravotní služby, ať už se jedná o nemocnice, lékaře nebo soukromá zařízení většinou ale nemají dostatečnou administrativní kapacitu na to, aby byly schopni z každého daňového dokladu jasně identifikovat, která část z poskytovaných plnění je osvobozená a která by naopak mohla podléhat nároku na odpočet.

Dalším z důvodů, proč neuplatňovat nárok na odpočet je právě zálohový koeficient. Ten, v případě, že by plátce DPH měl rozsah osvobozených plnění neúměrně vysoký oproti rozsahu plněním osvobozeným, mohlo by tak dojít k situaci, kdy po krácení nároku koeficientem vyjde velmi nízká částka, která by z pohledu dané organizace mohla být až zanedbatelná vzhledem k času a vynaloženým administrativním nákladům na jeho určení.

Proto rozhodnutí o uplatňování či neuplatňování nároku na odpočet v krácené výši není zcela jednoznačné a bude dále rozebíráno v následující části.

4.3.2 Daňová povinnost v případě uplatnění odpočtu daně

Předchozí případ popisoval modelovou situaci, kdy společnost neuplatňovala nárok na odpočet. V tomto případě se zabývám skutečnou situací vybrané společnosti, která uplatňuje nárok na odpočet v krácené výši se stanoveným zálohovým koeficientem ve výši 3 %.

Hodnoty uvedené v oddílu C daňového přiznání zůstávají stejné jako na obrázku 1 v předchozím příkladu. Tedy hodnota zdanitelných plnění na ř. 1 v 21% sazbě činí 1 132 735 Kč s daní ve výši 237 874 Kč a ve snížené sazbě na ř. 2 ve výši základu daně 2 7 52 826 Kč a daní 578 094 Kč. Jako další zůstávají zachována plnění z ř. 3 až 13 daňového přiznání v celkové výši 3 092 614 Kč. Proto je zachována i stejná hodnota celkového výstupu a to ve výši **1 465 417 Kč**.

Obrázek 3 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 při uplatnění odpočtu daně

IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	51 274 007	10 767 541
	snížená	41	919 817	193 162
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	3 092 614	649 449
	snížená	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		649 449
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47		10 960 703
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50	102 561 338	
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši	52	Koeficient (%)	3,0	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53	Vypořádací koeficient (%)		Změna odpočtu
VI. Výpočet daně				
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)		60		
Vrácení daně (§ 84)		61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)		62		1 465 417
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)		63		978 270
Vlastní daň (62 – 63)		64		487 147
Nadměrný odpočet (63 – 62)		65		0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)		66		0

Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

Hodnota stanovená na řádku 50 představuje plnění osvobozená bez nároku na odpočet v celkové výši 102 561 338 Kč, která zůstala stejná jako v předchozím příkladu.

Spolu s touto hodnotou zůstala stejná i hodnota z řádku 43 v celkové výši 3 092 614, kdy nárok na odpočet je zde zachován v plné výši a to 649 449 Kč a bude potom při výpočtu daňové povinnosti započítán do vstupů společnosti.

K největší změně zde dochází v oddílu IV. daňového přiznání společnosti. Hodnoty uvedené v Tabulce 5 jako přijatá plnění v základní a snížené sazbě byla zařazena na řádek 40 ve výši 51 274 007 Kč a na řádek 41 daňového přiznání ve výši 919 817 Kč. Tato plnění podléhají dále krácení zálohového koeficientu.

Na řádek 46 daňového přiznání se dostala hodnota v plné výši 649 449 Kč, odpovídající řádku 43 daňového přiznání. V krácené výši se potom propsala hodnota celkové daně ve výši 10 960 703 Kč. Tato hodnota se vypočítala jako součet hodnot daně v pravém sloupci řádků 40 a 41 daňového přiznání (10 767 541 + 193 162).

Hodnota **10 960 703 Kč** je hodnota, kterou je možno krátit stanoveným zálohovým koeficientem ve výši 3 % uvedeným na ř. 52 v kolonce „koeficient“ daňového přiznání. V kolonce „odpočet daně“ na řádku 52 je potom uvedena hodnota, ze které si může společnost uplatnit nárok na odpočet.

Výpočet této hodnoty je: $10\,960\,703 * 0,03 = \mathbf{328\,821\,Kč}$

Celková hodnota vstupu z daňového přiznání za prosinec 2021 je potom:

Nárok na odpočet v plné výši = 649 449 Kč

Nárok na odpočet v krácené výši = 328 821 Kč

Vstup = 649 449 + 328 821 = **978 270 Kč**

Určení zda bude mít společnost nárok na odpočet nebo daňovou povinnost probíhá stejným způsobem jako u předchozího příkladu.

$1\,465\,417 - 649\,449 = \mathbf{815\,968\,Kč}$

V tomto případě je výstup (1 465 417 Kč) znovu vyšší než vstup (815 968 Kč), proto dochází k daňové povinnosti, kterou vypočítám jako:

$1\,465\,417 - 815\,968 = \mathbf{487\,147\,Kč}$

Tuto výslednou částku má společnost povinnosti odvést na příslušný účet příslušného finančnímu úřadu nejpozději do doby její splatnosti.

Při porovnání daňové povinnosti obou daňových přiznání, zjišťuji, že v případě uplatňování kráceného nároku na odpočet se částka daně o tento odpočet ve výši 328 821 Kč snížila oproti předchozí daňové povinnosti.

Tabulka 8 Uplatňování kráceného nároku na odpočet za rok 2021 v Kč ⁽¹⁾

Období ⁽²⁾	Daňová povinnost bez uplatnění kráceného nároku ⁽³⁾	Krácený nárok na odpočet ⁽⁴⁾
01/2021	653 975	80 294
02/2021	838 125	103 992
03/2021	1 243 616	137 820
04/2021	970 706	282 464
05/2021	849 863	202 333
06/2021	743 187	170 982
07/2021	548 818	125 219
08/2021	830 329	180 143
09/2021	679 713	88 082
10/2021	798 229	192 479
11/2021	925 339	193 521
12/2021	1 297 263	346 398
Celkem ⁽⁵⁾	8 649 301 Kč	1 753 104 Kč

⁽¹⁾Claiming the reduced VAT deduction for year 2021 in CZK; ⁽²⁾Period; ⁽³⁾VAT liability without applying the reduced VAT deduction; ⁽⁴⁾Reduced VAT deduction; ⁽⁵⁾Total; Zdroj dat: interní data společnosti, vlastní zpracování

V Tabulce 8 jsou uvedeny hodnoty v levém sloupci výsledné daňové povinnosti v případě, že by společnost neuplatňovala nárok na odpočet a v pravém sloupci hodnoty kráceného odpočtu v případě jeho uplatnění za jednotlivá zdaňovací období roku 2021. Hodnoty kráceného nároku na odpočet vždy záležely na výšce přijatých zdanitelných plnění společnosti.

V případě, že by společnost neuplatňovala krácený nárok na odpočet, tedy považovala plnění přijatá za plnění nepodléhající nároku na odpočet, zaplatila by za rok 2021 celkem na dani částku 8 649 301 Kč. V případě uplatňování kráceného nároku na odpočet by tato částka byla snížena o částku 1 753 104 Kč a výsledný rozdíl by činil částku 6 896 197 Kč.

Pokud se podíváme na krácený nárok v jednotlivých měsících a porovnali bychom jej s částkou uskutečněných zdanitelných a osvobozených plnění, jako tomu bylo uvedeno při porovnávání uplatňování odpočtu v daňovém přiznání za prosinec 2021, může se nám tato částka jevit jako zanedbatelná. Tím spíše, pokud je poměr zdanitelných plnění velmi nízký vzhledem k osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Z toho důvodu, jak již bylo zmíněno

v předchozích částech, se firma uchyluje k neuplatňování tohoto kráceného nároku na odpočet, jelikož výsledná částka nebude v jednotlivých měsících příliš vysoká.

Pokud se na to ale podíváme z celkového ročního hlediska, zjistíme, že částka uplatňovaného kráceného nároku na odpočet v celkové roční výši 1 753 104 rozhodně není zanedbatelná a značně tím sníží daňovou povinnost společnosti a tedy také náklady s ní spojené.

Je vždy proto lepší přepočítat si tento koeficient z hlediska celého roku a ne z hlediska jednotlivých měsíců, abychom lépe mohli posoudit rozhodnutí, zda se krátit koeficientem společnosti vyplatí či nikoliv. Pokud by doposud plátce DPH neuplatňoval krácený nárok na odpočet, přepočítal si ale svá plnění a zjistil, že by se mu ve výsledku jeho uplatňování vyplatilo, může si ho, dle pravidel zákona o DPH, uplatnit až tři roky zpětně. Znamenalo by to pro něj podání opravných daňových přiznání za předchozí roky (tj. rok 2021, 2019 a 2020) a nárokovat si tuto zaplacenou částku od finančního úřadu zpět.

V případě mnou vybrané společnosti se toto krácení nároku na odpočet vyplatilo a společnost toto krácení ve svých daňových přiznáních také používá a preferuje. Vždy ve výsledku záleží na dané společnosti, která sama musí posoudit náročnost jejích administrativních procesů, zhodnocení systémů a jejich schopnost identifikovat přijatá a zdanitelná plnění a rozlišit je na správné nákladové účty, aby bylo zajištěno správné uplatňování kráceného nároku na odpočet.

4.3.3 Daňová povinnost v případě, že by osvobozená plnění byla plněními zdanitelnými

Tato část bude ukázána na modelovém příkladu s využitím dat společnosti, které byly uvedeny v Tabulce 5 této diplomové práce. V tomto modelovém případě byla zdanitelná plnění společnosti v základní 21 % sazbě v částce 1 132 735 Kč zvýšena o částku původně osvobozených plnění 102 561 338 Kč. Z důvodu převedení osvobozených plnění na plnění zdanitelná si mohla společnost uplatnit nárok na odpočet v plné, nikoliv krácené výši a to v částce 21 % sazbě 51 274 007 Kč a snížených sazbách 919 817 Kč. Ostatní plnění zůstávají nezměněna, ponechána v původních částkách stanovených v Tabulce 5.

Obrázek 4 Oddíl C. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 bez hodnoty osvobozených plnění

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty				
I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1	103 694 073	21 775 755
	snižovaná	2	2 752 829	578 094
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3	1 919	403
	snižovaná	4		
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5	150 552	31 616
	snižovaná	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snižovaná	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10	2 939 141	617 220
	snižovaná	11		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12	1 002	210
	snižovaná	13		

Zdroj: interní data společnosti, vlastní zpracování

Jak lze vidět na Obrázku 4, celkové výstupy společnosti činily v tomto případě:

$$21\,775\,755 + 578\,094 + 403 + 31\,616 + 617\,220 + 210 = \mathbf{23\,003\,298\,Kč}$$

Obrázek 5 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 bez hodnoty osvobozených plnění

IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	51 274 007	10 767 541
	snižovaná	41	919 817	193 162
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	3 092 614	649 449
	snižovaná	44		
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79e		45		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46		11 610 152
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47		0
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)	S nárokem na odpočet		Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient (%)	Změna odpočtu
				0
VI. Výpočet daně				
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60	
Vrácení daně (§ 84)			61	
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62	23 003 298
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63	11 610 152
Vlastní daň (62 – 63)			64	11 393 146
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65	0
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66	0

Zdroj: interní data společnosti, vlastní zpracování

Obrázek 5 nám popisuje situaci oddílu IV. Nároku na odpočet daně daňového přiznání, jehož částky na jednotlivých řádcích odpovídají hodnotám v Tabulce 5, zůstávají tedy v případě tohoto modelového příkladu nezměněné. Jedinou změnou tohoto oddílu je nárok na odpočet uplatňovaný v plné výši a částka osvobozených plnění na řádku 50 daňového přiznání, která zůstala nevyplněná, tedy s nulovou hodnotou.

V tomto případě jsou celkové vstupy společnosti:

$$10\,767\,541 + 193\,162 + 649\,449 = \mathbf{11\,610\,152\,Kč}$$

K určení výsledné daňové povinnosti zjišťujeme, že je výstup (23 003 298 Kč) vyšší než vstup (11 393 146 Kč), proto dochází k vyčíslení částky vlastní daně, kterou vypočítám takto:

$$23\,003\,298 - 11\,610\,152 = \mathbf{11\,393\,146\,Kč}$$

Tato modelová situace slouží k poukázání na nezbytný fakt, proč jsou tato plnění osvobozená a ne zdanitelná. Jednak je to řízeno článkem 13 Směrnice o DPH, který vymezuje, jaké činnosti jsou od DPH osvobozeny. Tento článek byl potom Českou republikou implementován do našeho českého zákona o DPH i v rámci dodržení zásady neutrality.

Pokud by došlo k situaci, že by osvobozená plnění nebyla osvobozená, nýbrž zdanitelná, mělo by to následující dopady.

Prvním dopad by byl na **společnosti**. Princip fungování DPH je založen na tom, že pokud uskutečňují zdanitelná plnění, tedy odvádím ze svých plnění daň, měl bych mít nárok na odpočet. V rámci osvobození zdravotních služeb byl ale plný nárok na odpočet takovýto plátcům odepřen. Vstupy, se kterými je spojen nárok na odpočet, představují pro společnost částku, o kterou získávají služby a nakupují zboží levněji. Proto v případě, že by zdravotní služby nebyly osvobozeny, je pro ně tato částka stěžejní. Výsledná daňová povinnost, tedy rozdíl mezi výstupy a vstupy společnosti je pro společnost náklad, a prostředky na uhrazení tohoto nákladu musí někde získat. Aby společnost dokázala pokrýt takto vysoké náklady, musela by tuto daňovou povinnost promítnout do zvýšení cen svých poskytovaných zdravotnických cen a výkonů. A to by mělo další dopad na **poplatníky**, neboli konečné spotřebitele.

Jelikož je většina zdravotnické péče hrazena zdravotními pojišťovnami, muselo by dojít ke zvýšení nákladů na této straně. Jelikož je ale zdravotní péče hrazená v rámci zdravotního pojištění poplatníkem, zvýšení zdravotních výkonů, a tak zvýšení nákladů pojištěven, by ve výsledku mohlo vést ke zvýšení plateb za zdravotní pojištění. Stát by sice na jedné straně získal

vyšší příjmy z odvedeného DPH, ale pravděpodobně by byl nucen zasáhnout zvýšením výdajů do zdravotního pojištění.

Právě těmto situacím předchází osvobození. Výkony zdravotnických zařízení a poskytované zdravotní služby, ačkoliv jsou brány jako ekonomické aktivity, jsou v České republice z hlediska cen regulovány, aby nedocházelo k jejich neúměrnému zvyšování.

Může se vyskytnout otázka, zda je opravdu výhodné či nevýhodné poskytovat osvobozená plnění, a zda se nemůže společnost dostat do špatné finanční pozice. A to hlavně z důvodu, že pokud si pořídím nový majetek, provedu nějakou rozsáhlou investici do nemovitého majetku, nemohu si z tohoto nákupu uplatnit plný nárok na odpočet a nemůžu o tuto částku ani zvýšit ceny svých výkonů. Zvednou se mi potom oproti plátcům, kteří neposkytují osvobozená plnění, náklady spojené s takovýmto nákupem, protože nemám nárok na odpočet.

Jelikož ale poskytování zdravotních služeb má především léčebný účel a ochranu zdraví, nepředpokládá se, že by poskytování takovéto péče mělo být spojeno s dosahováním zisku, a proto je cena regulovaná tak, aby již obsahovala vstupy včetně DPH a zdravotnickým zařízením tak nevznikaly ztráty.

4.4 Návrhy při rozhodnutí o uplatnění odpočtu daně a povinnosti po skončení kalendářního roku

NÁVRH PŘI ROZHODOVÁNÍ O UPLATNĚNÍ ODPOČTU DANĚ

Nejzákladnějším prvkem pro určení o uplatnění odpočtu daně je správné určení režimu odpočtu DPH, neboli rozhodnutí, zda je plnění přijatelné nebo osvobozené. Jak to ale správně v praxi posoudit?

Pokud společnost poskytuje služby zdravotní péče, které jsou neměnné a výkony se opakují, rozliší se tyto výkony výhradně účetním oddělením a bude pro jejich rozlišení stanoven takový účetní systém, který bude schopen rozlišit a správně plnění přiřadit na jednotlivé nákladové účty. Správné nastavení administrativních a účetních systémů je zásadní.

V případě pochybností nebo velkého množství rozličných plnění může vypracovat účetní oddělení spolu s odborným personálem jednotný formulář, který se bude zasílat na jednotlivá oddělení, popřípadě na zodpovědné osoby (laboratorní oddělení, lékaře, zdravotníky aj.), kteří identifikují, o jaké plnění se jedná, aby účetní oddělení mohlo daný požadavek lépe zpracovat a vrátit neprodleně formulář zpět účetnímu oddělení k přípravě daňových přiznání. Aby se

předešlo zdlouhavému vyplňování formuláře ze strany zodpovědných osob, účetní oddělení vždy formuláře připraví do takové podoby, aby obsahovaly všechny potřebné informace a zodpovědná osoba mohla informace pouze potvrdit či vyvrátit. Je také doporučeno všechny potvrzené úkony evidovat, aby se předešlo jejich opakovanému potvrzování.

Tento postup však může být administrativně velmi náročný, ale může se tak předejít situaci, kdyby nárok na odpočet nebyl uplatněn vůbec.

MOŽNOSTI OKAMŽIKU UPLATNĚNÍ NÁROKU NA ODPOČET

a) Průběžně během kalendářního roku

Společnost nemá povinnost uplatňovat nárok na odpočet ve chvíli, kdy dojde k přijatým plněním, nicméně uplatňování každý měsíc může vést k efektivnímu cash flow, a to hlavně z důvodu, že finanční úřad bude nárok na odpočet vracet průběžně každý měsíc. Nevýhodou může být, pokud nebyla v přiznání uvedena všechna přijatá plnění z důvodu špatného určení režimu účetním oddělením nebo zpožděním ze strany odborného personálu.

b) Na konci kalendářního roku

Uplatňování na konci roku může předejít nevýhodám uvedených u bodu a), protože všechna plnění budou uchovávána a uplatněna až na konci roku, v daňovém přiznání za prosinec daného kalendářního roku. Nevýhoda zde ale spočívá v tom, že to může vést k neefektivnímu cash flow, a to z důvodu, že nadměrný odpočet bude vrácen společnosti finančním úřadem až na začátku dalšího roku.

Doporučovaná varianta je tedy kombinace obou přístupů, kdy uplatňujeme nárok na odpočet průběžně a v případě, že některá přijatá plnění byla podchycena až později, uplatní se až na konci roku nebo následující měsíc, aniž by to nějak ovlivňovalo efektivitu cash flow společnosti.

VÝPOČET VYPOŘADACÍHO KOEFICIENTU NA DALŠÍ ROK

Pokud krátí plátce nárok na odpočet koeficientem, na konci roku musí v posledním daňovém přiznání přepočítat dosud využívaný zálohový koeficient z minulého roku a to na základě daňových přiznání podaných za tento rok. Takto vypočítaný vypořadací koeficient se potom stane novým zálohovým koeficientem používaným pro rok následující. V případě, že vyjde odlišný vypořadací koeficient oproti používanému zálohovému koeficientu, má plátce povinnost přepočítat své vstupy a výsledný rozdíl vykázat na řádku 53 v posledním daňovém přiznání daného kalendářního roku.

POSOUZENÍ ZDA NEDOŠLO KE ZMĚNĚ OBDOBÍ PLÁTCE

Pokud plátce v daném roce byl kvartálním plátcem, neboli podával daňové přiznání vždy za jeden kvartál (tj. za 3 měsíce), musí si vždy do dalšího roku hlídat obrat. Jakmile by plátce překročil obrat 10 mil. Kč za daný zdaňovací rok, stal by se povinně od následujícího roku plátcem měsíčním a vznikla by mu povinnost podávat daňová přiznání každý měsíc.

Může nastat i opačná situace a to v případě, že je plátce plátcem měsíčním. Zjistí, že má za daný kalendářní rok obrat nižší než 10 mil. Kč a nepředpokládá překročení tohoto obratu ani v následujících letech, má možnost se dobrovolně stát plátcem kvartálním. Tuto informaci, stejně jako v předchozím případě, uvede v daňovém přiznání za prosinec daného roku v příslušné kolonce *změna zdaňovacího období*.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo specifikovat vybrané problémy a dopady daně z přidané hodnoty na organizace poskytující služby ve zdravotnictví.

V první části jsem došla k závěru, že jako poskytovatel osvobozeného plnění mám možnost uplatňovat nárok na odpočet v krácené výši, pokud poskytuji i plnění zdanitelná. Tato část vypočítala zálohový koeficient vybrané společnosti a zodpověděla na první výzkumnou otázku, jaká všechna plnění vstupují do výpočtu zálohového koeficientu. Vstupují sem hlavně plnění zdanitelná v základní a snížené sazbě, a také plnění osvobozená s nárokem na odpočet mezi která řadíme dodání zboží do jiného členského státu a poskytnutí služby do třetí země (např. Velké Británie). Oproti těmto plněním vstupují do koeficientu plnění osvobozená bez nároku na odpočet, tedy taková plnění, která splňují definici poskytování zdravotních služeb, jak bylo vymezeno v teoretické části práce.

Práce dále zhodnotila dopady tří modelových situací na vybranou organizaci poskytující služby ve zdravotnictví. V případě porovnání prvního modelového příkladu při neuplatňování kráceného nároku na odpočet a druhého modelového příkladu uplatňování kráceného nároku na odpočet jsem došla k výsledku, že v případě uplatnění kráceného odpočtu ve výši 3 % se daňová povinnost vybraného subjektu snížila o 328 821 Kč oproti daňové povinnosti v prvním modelovém příkladu. Toto porovnání proběhlo nejenom v rámci jednoho vybraného měsíce, ale i v rámci celého kalendářního roku. Závěrem tohoto porovnání bylo, že v případě neuplatňování kráceného nároku na odpočet je výsledná daňová povinnost za kalendářní rok v celkové výši 8 649 301 Kč zatímco při uplatňování kráceného nároku na odpočet je tato částka ve výši 6 896 197 Kč. Společnost díky krácenému koeficientu ušetří v tomto případě na dani celkem za rok 1 753 104 Kč.

Tyto dílčí závěry zodpovídaly na výzkumnou otázku, zda je pro zdravotnická zařízení výhodné uplatňovat odpočet daně i v případě, že objem jejich osvobozených plnění převyšuje objem plnění zdanitelných. Po zhodnocení modelových příkladů se došlo k závěru, že je to pro zařízení výhodné, ale vždy je nutno částku kráceného nároku na odpočet brát v rámci celého roku, nikoliv v rámci jednoho zdaňovacího období. Dále se vybrané společnosti vždy musí vždy zamyslet nad více kritérii, a to zejména nad administrativní náročností uplatňování tohoto nároku v jejich společnosti a možnosti přizpůsobení se jejich účetních systémů celému procesu uplatňování.

Poslední část práce je v praxi pro společnost neproveditelná, ale klade důraz na fakt, že zdravotnictví je nesmírně důležitým odvětvím pro občany a dotýká se každého z nás. Osvobození takovéto zdravotní péče je proto nezbytné, a to hlavně z důvodu, aby ceny za tuto péči byly udržitelné a dostupné pro každého a splňovaly tak svůj cíl, a to být poskytnuty za účelem ochrany zdraví a prevence. Nezbytným článkem zdravotnictví je i stát, který by měl ceny za tyto služby neustále regulovat, aby nedocházelo ke ztrátám, jak na straně občanů, tak i organizací tyto služby poskytujících.

Závěrem je potřeba shrnout, že dosažením dílčích cílů práce bylo dosaženo i cíle hlavního. V práci byly specifikované vybrané problémy, které byly řešeny na rozsudcích Soudního dvora Evropské Unie a na modelových příkladech v praktické části.

Tato práce slouží jako podklad pro nově vznikající zdravotnická zařízení nebo soukromé lékařské ordinace či praxe. Je ale nutno podotknout, že problematika služeb ve zdravotnictví je, jak jsem při svém výzkumu zjistila, rozsáhlé a komplikované téma, které se neustále mění a u kterého je vždy je zapotřebí sledovat aktuální vývoj a posoudit všechny okolnosti.

Seznam literatury

Legislativa

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

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

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

Judikatura Evropského soudního dvora

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 14. září 2000, C-384/98 D. v W.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2003, C-212/01 Margarete Unterpertinger

Rozsudek Soudního dvora ze dne 10. září 2002, C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler

Rozsudek Soudního dvora ze dne 20. listopadu 2003, C-307/01 d'Ambrumenil

Rozsudek Soudního dvora ze dne 25. února 1999, C-349/96 Card Protection Plan Ltd.

Rozsudek Soudního dvora ze dne 1. prosince 2005, C-394/04 Ygeia

Literatura a elektronické zdroje:

AMBROŽ, Jan & KULKOVÁ, Radmila. *Zdravotnictví a DPH*. [cit. 2021-27-10]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zdravotnictvi-a-dph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAOCxKlz3Wm08MO6VlftQMFg/?query=DPH%20ve%20zdravotnictv%ED&serp=1>

BENDA, Václav (2007). DPH u zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží. *Daňová a hospodářská kartotéka*, roč. 2007, č. 7.

BENDA, Václav (2021). DPH u zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží. *Daňová a hospodářská kartotéka*, roč. 2021, č. 3.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION (2016). *Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax*. [cit. 2022-28-02]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2021). *Výsledky zdravotnických účtů ČR 2010–2019*. [cit. 2021-25-10]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/142872080/26000521k1.pdf/0a5662f5-851c-4bfd-a677-622753031626?version=1.1>

DUGOVÁ, Alena (2017). *Osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH a vybrané problémy v praxi*. Praha: Verlag Dashöfer. [cit. 2021-25-09] Dostupné z:

<https://www.du.cz/33/osvobozena-plneni-bez-naroku-na-odpocet-dph-a-vybrane-problemy-v-praxi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvS6gbZeCs7cyoaIjZPNTNCA/>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR (2012). *Novela zákona o DPH od 2013 („protischodkový balíček“)* - sazby daně u zdravotnických prostředků. [cit. 2021-27-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/dph-ve-zdravotnictvi/novela-zakona-o-dph-od-2013-2034>

FUČÍK & PARTNEŘI (2013). *DPH u zdravotních prohlídek souvisejících s výkonem práce*. [cit. 2021-15-11]. Dostupné z: <https://www.gtnews.cz/publikace/dph-u-zdravotnich-prohlidek-souvisejicich-s-vykonem-prace/>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2012). *Informace GFŘ k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od 1. 4. 2012*. [cit. 2021-15-09]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_zdravotnictvi_4_2012.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2021). *Informace GFŘ k testování na onemocnění COVID-19* [cit. 2021-15-11]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/22527-INFORMACE_testovani_COVID_CISTOPIS.pdf

HOCHMANNOVÁ, Olga. *§ 58 ZDPH - Zdravotní služby a dodání zdravotního zboží*. Praha: Verlag Dashöfer [cit. 2021-25-09]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/58-zdph-zdravotni-sluzby-a-dodani-zdravotniho-zbozi-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EpjyWxWSc5ZL-vuTytkmysOkukZUzLWmsA/>

HOLUBOVÁ, Olga (2007). Aplikace DPH u nadstandardních služeb ve zdravotnictví. *Daňový expert*. roč. 2007, č. 5.

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka & MATĚJKOVÁ, Martina (2012). *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. 1. vyd., Praha: C. H. Beck, 168 str., ISBN-13: 978-80-7400-438-4

JANEČKOVÁ, Hana & HNILICOVÁ, Helena. *Úvod do veřejného zdravotnictví*. Vyd. 1. Praha: Portál, ISBN 978-807-3675-929.

KEBZA, Vladimír & kol. (2017). *Psycholog ve zdravotnictví*. 2. vyd., Praha: Karolinum, ISBN 978-80-246-3657-3

LANGEROVÁ, Dana (2020). *Plnění osvobozená podle § 51 odst. 1 ZDPH*. Praha: Verlag Dashöfer. [cit. 2021-16-09]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/plneni-osvobozena-podle-51->

[odst-1-zdph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ep4k9yZSBBpvS6gbZeCs7cwA6uPj5SJMXw/](https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2022). Plnění státního rozpočtu ČR za prosinec 2021. [cit. 2022-01-15]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/pokladni-plneni-sr-44160>

NÁRODNÍ REGISTR POSKYTOVATELŮ ZDRAVOTNÍCH SLUŽEB (2016). Praha: Ústav zdravotnických informací ČR. [cit. 2022-2-28]. Dostupné z: <https://nrpzs.uzis.cz>

NOVÁK & SYNÁK (2021). *Opatření k DPH v rámci pandemie COVID-19 na začátku roku 2021*. [cit. 2021-13-11]. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2021/opatreni-k-dph-v-ramci-pandemie-covid-19-na-zacatku-roku-2021

ÚSTAV ZDRAVOTNICKÝCH INFORMACÍ A STATISTIKY ČESKÉ REPUBLIKY (2016). Regionální zpravodajství Národního zdravotnického informačního systému. Praha: ÚZIS ČR, 2016 [cit. 2022-2-28]. Dostupné z: <https://www.nzip.cz/>

VANČUROVÁ, Alena & kol. *Daňový systém ČR 2020*. 1. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 408 str., ISBN 978-80-7598-887-4

VERLAG DASHÖFER (2012). *DPH u lékařských prohlídek prováděných v souvislosti s pracovním poměrem*. Praha: Verlag Dashöfer. [cit. 2021-25-11]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/dph-u-lekarskych-prohlidek-provadenych-v-souvislosti-s-pracovnim-pomerem-uniqueidgOke4NvrWuMdlzpIfIyuGwj_qkFobuErDDulZX7UDBY/

VERLAG DASHÖFER (2012). *Změny v DPH ve zdravotnictví od 1. dubna 2012*. Praha: Verlag Dashöfer. [cit. 2021-25-09]. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/zmeny-v-dph-ve-zdravotnictvi-od-1-dubna-2012-uniqueidgOke4NvrWuMdlzpIfIyuG8VOMg70kQMkDDulZX7UDBY/?query=osvobozen%ED%20u%20zdravotn%EDch%20slu%BEeb&serp=1](https://www.du.cz/33/zmeny-v-dph-ve-zdravotnictvi-od-1-dubna-2012-uniqueidgOke4NvrWuMdlzpIfIyuG8VOMg70kQMkDDulZX7UDBY/?query=osvobozen%E D%20u%20zdravotn%EDch%20slu%BEeb&serp=1)

WAGNER DUGOVÁ, Alena (2019). Zdaňovací období pro účely DPH. *Účetnictví v praxi*. roč. 2019, č. 11

Seznam tabulek

Tabulka 1 Služby podléhající první snížené sazbě DPH (15 %)	9
Tabulka 2 Zboží podléhající první snížené sazbě DPH (15 %)	10
Tabulka 3 Zboží podléhající druhé snížené sazbě DPH (10 %)	10
Tabulka 4 Přehled přijatých a poskytovaných plnění vybraného zdravotního zařízení za jeden vybraný kalendářní měsíc (v Kč)	33
Tabulka 5 Krácený nárok na odpočet společnosti za rok 2021	35
Tabulka 6 Přehled osvobozených plnění bez nároku na odpočet společnosti za rok 2021	36
Tabulka 7 Krácený nárok na odpočet společnosti za rok 2021	37
Tabulka 8 Uplatňování kráceného nároku na odpočet za rok 2021 v Kč	43

Seznam obrázků

Obrázek 1 Přiznání k dani z přidané hodnoty za vybrané kalendářní období 2021	38
Obrázek 2 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 při neuplatnění odpočtu daně	39
Obrázek 3 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 při uplatnění odpočtu daně	41
Obrázek 4 Oddíl C. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 bez hodnoty osvobozených plnění	45
Obrázek 5 Oddíl IV. modelového daňového přiznání společnosti vybraného zdaňovacího období roku 2021 bez hodnoty osvobozených plnění	45

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj zdravotnických zařízení v letech 2011 – 2021	15
--	----

Summary

The aim of this diploma thesis is to specify selected issues and impacts of value added tax on organizations providing health services.

Based on this goal, the following research questions were formulated. As a healthcare provider, am I entitled to a VAT deduction and, if so, what enters into the settlement and advance coefficients for me? Is it advantageous for medical facilities to apply a VAT deduction even if the range of the exempt transactions exceeds the range of taxable transactions? What are my obligations as a VAT payer after the end of the calendar year?

The work was divided into the following goals, which followed the research questions. Firstly, the activities and overview of the transactions of company which provided the data for analysis have been briefly described. Then was prepared an overview of taxable supplies provided by selected health care facility, including those transactions that are not subject to the health care. Also settlement and advance coefficients were calculated together with the change in the VAT deduction in the end of the selected calendar year.

The work further evaluated the impacts of three model situations on the selected organization providing services in health care. In these situations, the VAT liability for a specific tax period in the event of non-application of the VAT deduction, application of the VAT deduction was determined and also the work demonstrated the situation when the exempt transactions became taxable transactions. In all cases, a value added tax return was prepared.

The last part of the work stated the recommendations for companies on how to claim a VAT deduction and also in this part was specified the basic obligations for VAT payers after the end of each calendar year.

After evaluating the model examples, it was concluded that it is advantageous for the facilities to claim the reduced VAT deduction but it is always necessary to count the reduced right to VAT deduction within the whole year, not within one taxable period.

Furthermore, selected health care facilities and companies must always take into the account more criteria, especially the administrative complexity of exercising the reduced VAT deduction in their company and the possibility of adapting their accounting systems to the entire application process.

Keywords: value added tax, health care, health services, exemption from VAT