

**Generální finanční ředitelství**  
**Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1**  
**Sekce 3, Odbor Nepřímých daní**

V Praze dne: 29.3.2012

čj. 11964 /12-3210-011695

vyřizuje/linka: Ing. Hušáková/4142

**Informace GFŘ**  
**k uplatnění daně z přidané hodnoty ve zdravotnictví od**  
**1.4.2012**

V souvislosti s přijetím zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování (dále jen „zákon o ZS“), zákona č. 373/2011 Sb., o specifických zdravotních službách a zákona č. 374/2011., o zdravotnické záchranné službě, bylo zákonem č. 375/2011 Sb. Novelizováno mj.<sup>1</sup> ustanovení § 51 a § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „zákon o DPH“.

Ustanovení § 58 zákona o DPH bylo touto změnou uvedeno do souladu s novými pojmy užívanými v zákoně o ZS a navazujících předpisech a zároveň taktéž do souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou<sup>2</sup> Soudního dvora Evropské unie (dále jen „ESD“).

S ohledem na nově zákonem používané pojmy byl též novelizován text Příloh č.1 a č. 2 zákona o DPH. V případě dotčené položky **přílohy č. 1** zákona o DPH zůstává přístup k uplatnění snížené sazby daně věcně nezměněn. V případě změn týkajících se přílohy č.2 zákona o DPH – viz text dále.

Uvedenou novelou se do zákona o DPH zavádí nový pojem „**zdravotní služba**“. Co se rozumí zdravotní službou vymezuje § 2 odst. 2 a odst. 3 zákona o ZS. Pojem zdravotní služba v sobě zahrnuje jak samotnou zdravotní péči, tak i další činnosti tímto zákonem vymezené. Podle uvedeného ustanovení zákona o ZS sem patří:

- poskytování *zdravotní péče* a činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky (z.č. 96/2004 Sb.)
- konzultační služby
- nakládání s tělem zemřelého
- zdravotnická záchranná služba (z.č. 374/2011 Sb.)
- zdravotnická dopravní služba
- přeprava pacientů neodkladné péče
- činnosti odběrových zařízení nebo tkáňových zařízení
- transfuzní služby nebo krevní banky
- specifické zdravotní služby podle zvláštních právních předpisů (z.č. 373/2011 Sb.)

Služby **zdravotní péče** definuje § 2 odst. 4 zákona o ZS. Tyto služby v sobě zahrnují preventivní, diagnostické, léčebné, léčebně rehabilitační, ošetrovatelské nebo jiné zdravotní výkony prováděné zdravotnickými pracovníky.

---

<sup>1</sup> Zákonem č. 375/2001 Sb. bylo též novelizováno ust. § 48a odst. 4 písm. h) zákona o DPH. Tato změna byla provedena v souvislosti s § 124 odst. 2 zákona o ZS. Úprava v zákoně o DPH rozsah staveb pro sociální bydlení nijak nemění, jde pouze o úpravu pojmů v návaznosti na přeměnu kojeneckých ústavů na dětské domovy do 3 let věku s účinností od 1. dubna 2012.

<sup>2</sup> Zejména C-394/04 a C-395/04, C-307/01, C-212/01, C-384/98, C-45/01

V souvislosti s pojmem zdravotní služba se vymezují pojmy „**Poskytovatel zdravotních služeb a Oprávnění k poskytování zdravotních služeb**“. Poskytovatelem zdravotních služeb se dle § 2 odst. 1 zákona o ZS rozumí fyzická nebo právnická osoba, která má oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Podmínky, které musí daná osoba splnit, aby získala oprávnění k poskytování zdravotních služeb, jsou vymezeny v § 16 a násl. zákona o ZS. Pro poskytovatele zdravotních služeb platí, že může poskytovat jen ty zdravotní služby, které má uvedeny v oprávnění k poskytování zdravotních služeb.

## **Osvobození zdravotních služeb**

Podle novelizovaného znění § 58 odst. 1 zákona o DPH, jsou od daně osvobozeny zdravotní služby, jsou-li současně splněny následující podmínky:

- jedná se o zdravotní služby vymezené zákonem upravujícím zdravotní služby (viz výše)
- zdravotní služby jsou poskytovány poskytovatelem zdravotních služeb, přičemž rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v jeho oprávnění k poskytování zdravotních služeb (viz výše)
- jedná se o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví.

I po 1.4. 2012 nadále platí, že pro aplikaci osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH není rozhodující způsob hrazení daného výkonu, tj. jestli pacientem, z veřejného zdravotního pojištění či jinou osobou. Pokud budou splněny všechny výše uvedené podmínky stanovené zákonem pro uplatnění osvobození od daně, bude daná služba osvobozena bez ohledu na způsob jejího hrazení.

V této souvislosti je třeba zmínit i problematiku regulačních poplatků ve zdravotnictví. V případě regulačních poplatků i nadále platí, že tento poplatek je součástí úplaty za poskytnutou zdravotní službu příp. dodání zboží. U zdravotních služeb osvobozených podle § 58 zákona o DPH bude tak celá úplata včetně regulačního poplatku osvobozena od daně. U zdravotních služeb a u dodání zboží, které nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, se uplatní u celé úplaty, která zahrnuje taktéž regulační poplatek daň na výstupu ve vyšší odpovídající příslušné sazbě daně.

Zejména s ohledem na podmínku „**činnosti s léčebným cílem nebo chránícím lidské zdraví**“ se zužuje rozsah zdravotních služeb, u kterých lze uplatnit osvobození dle ustanovení § 58 zákona o DPH.

V kontextu výše uvedeného je tak nutno uvést, že od 1.4. 2012 je pro uplatnění osvobození od daně u zdravotních služeb rozhodující zejména účel a cíl těchto poskytovaných služeb. Tudíž podle § 58 zákona o DPH nelze osvobodit veškeré služby vymezené zákonem o ZS příp. další specifické zdravotní služby dle zvláštních právních předpisů.

Ve smyslu ustálené judikatury ESD je nutno podmínku léčebného účelu a účelu ochrany lidského zdraví chápat tak, že jde o činnost mající za cíl ochranu, udržení, obnovení lidského zdraví, tj. diagnostikování, léčení nemoci a zdravotních obtíží a též jejich předcházení (prevenci).

Od 1.4.2012 tak již s ohledem na výše uvedené **nelze** považovat za služby **osvobozené** od daně podle § 58 zákona o DPH *např.* :

- odběry krve pro policii např. obsah alkoholu, drog či jiných omamných látek v krvi,
- laboratorní rozborů pro policii či soudy,
- rozborů pro určení otcovství,

- lékařské posudky např. pro účely soudního sporu, v souvislosti s poskytnutím pojistného plnění apod.,
- administrativní úkony ve zdravotnictví (výpis z dokumentace, zapůjčení dokumentace, vydávání některých potvrzení )
- většinu úkonů estetické chirurgie,

U úkonů estetické chirurgie nutno uvést, že mohou nastat případy, kdy tyto zdravotní úkony mají léčebný cíl nebo chrání lidské zdraví a jedná se potom (při splnění ostatních podmínek) o osvobozené zdravotní služby. Může jít takto např. o zákroky estetické chirurgie prováděné po úrazech, operacích apod., prodělané nemoci apod. I v případě estetické chirurgie se tedy osvobození v zásadě uplatní jen v těch případech, kdy je daný úkon proveden s ohledem na zdravotní stav pacienta (léčebný účel) a nikoliv jen na jeho žádost.

- prohlídky pro zaměstnavatele v souvislosti s přijetím do pracovního poměru či jeho ukončení,

Zde je nutno uvést, že mimo to jsou tu i jiné zdravotní prohlídky pro zaměstnavatele - z titulu ochrany zdraví v rámci pracovního poměru či v souvislosti s nemocemi z povolání apod. U těchto již půjde o zdravotní služby osvobozené.

### **Jesle, služby očních optiků, dopravní zdravotní služby**

- **Zásadní dopad** na uplatnění daně z přidané hodnoty u **jeslí** má § 124 zákona o ZS, a to **nejpozději od 1.4.2013**. Podle z.č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, patřily jesle mezi zvláštní dětská zdravotnická zařízení. Ovšem podle zákona o ZS s ohledem na zdravotnickou reformu, již tato zařízení mezi oprávněné poskytovatele zdravotních služeb nebudou patřit, tzn. že pro jimi poskytované služby nebudou moci uplatňovat osvobození od daně podle § 58 zákona o DPH.

Další změny ustanovení § 58 zákona o DPH se týkají vypuštění textu z ustanovení odst. 1 a odst. 2.

- V § 58 odst. 1 zákona o DPH již není výslovně uvedeno, že osvobození se neuplatní u **plnění uskutečňovaných očními optiky**. I nadále však platí, že tato plnění *nejsou* plněními osvobozenými od daně podle § 58 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že podle zákona o ZS a navazujících právních předpisů nejsou služby poskytované očními optiky zdravotní službou, byla tato věta z důvodu nadbytečnosti ze zákona vypuštěna.

- Z textu zákona o DPH byla novelou dotčeného ustanovení vypuštěna i věta týkající se osvobození **dopravních zdravotních služeb**. I tato změna v ustanovení zákona navazuje na nové vymezení zdravotních služeb v zákoně o ZS. Podle § 2 zákona o ZS se totiž zdravotní službou rozumí též zdravotnická dopravní služba. Pokud budou tak splněny všechny podmínky dané ustanovením § 58 odst. 1 zákona o DPH (viz výše), uplatní se i nadále u těchto služeb osvobození od daně.

### **Lázeňská péče**

V případě lázeňské péče je nepochybné, že se jedná o zdravotní službu podle zákona o ZS. Pokud bude tuto službu poskytovat poskytovatel zdravotních služeb na základě uděleného oprávnění k poskytování zdravotních služeb a bude též naplněna podmínka činnosti s léčebným cílem nebo chrání lidské zdraví, půjde o službu osvobozenou od daně dle § 58 zákona o DPH. Podstatnou otázkou v souvislosti s poskytováním lázeňské péče je zejména právě posouzení splnění podmínky, že musí jít o činnost s léčebným cílem nebo chrání

lidské zdraví. Neoptimálnějším kritériem pro posouzení naplnění této podmínky se jeví skutečnost, zda v souvislosti s poskytnutou lázeňskou péčí byla provedena zdravotní prohlídka pacienta (klienta) lázní příp. zda byl jiným způsobem posouzen jeho zdravotní stav lékařem a na základě toho byl sestaven, upraven či schválen léčebný program.

Ve smyslu výše uvedeného půjde pak o osvobozené služby u následujících typů léčebných pobytů bez ohledu na délku jejich trvání:

- Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem v rámci komplexní či příspěvkové lázeňské péče. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta.
- Lázeňský léčebný pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní. Léčebný plán je sestaven lékařem na základě vyšetření či posouzení zdravotního stavu klienta. Lze sem zahrnout i ty pobyty, kdy léčebný program je předem specifikován, ovšem následně ve vazbě na zdravotní stav pacienta je konkrétní léčebný program lékařem schválen příp. změněn.

Od daně naopak nelze osvobodit následující typy lázeňských pobytů:

- Lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, kdy je v programu sice zahrnuta konzultace „lázeňského“ lékaře, ale program je sestaven předem, ne na základě zdravotního stavu pacienta, příp. předem sestavená skladba procedur není upravena či schválena v návaznosti na individuální posouzení zdravotního stavu klienta a na konzultaci s lékařem.
- Lázeňský pobyt poskytovaný oprávněným poskytovatelem plně hrazený klientem lázní, kdy pobyt nezahrnuje konzultaci lékaře a ani není sestaven (příp. upraven) na základě individuálního posouzení zdravotního stavu pacienta.
- Ostatní pobyty lázeňského typu poskytované neoprávněným subjektem bez ohledu na sestavení či nesestavení pobytu lékařem bez či s přímou vazbou na zdravotní stav klienta.

### **Služba úzce související se zdravotní službou**

V souvislosti s uplatňováním daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb je též nutno vymezit pojem „**služba úzce související se zdravotní službou**“. Jde totiž o službu, která je podle ust. § 58 zákona o DPH osvobozena spolu s hlavní zdravotní službou spadající pod uvedené ustanovení. Musí takto jít o služby přímo se vztahující k poskytované zdravotní službě, tj. o „vedlejší“ službu související s poskytováním zdravotní služby vymezené ustanovením § 58 zákona o DPH. Ve smyslu judikatury ESD je službou vedlejší taková, která slouží k lepšímu využití hlavního plnění, tj. měly by to být služby nezbytné pro dosažení léčebných cílů dané zdravotní služby a naopak nepůjde takto o služby, jejichž účelem je dosažení dodatečného příjmu poskytovatele zdravotních služeb.

U služeb úzce souvisejících se zdravotní službou se bude v praxi jednat zejména o stravovací služby spojené s hospitalizací pacienta, ubytovací služby ve stejné souvislosti, dále se může jednat o nutný pobyt doprovodu (průvodce) pacienta při hospitalizaci apod.

### **Osvobození při dodání zdravotního zboží**

#### **Zdravotní zboží spotřebované v rámci zdravotní služby**

Ačkoliv z textu ust. § 58 zákona o DPH byla vypuštěna věta, týkající se osvobození od daně u zboží spotřebovaného v rámci zdravotnických služeb, nedochází v daném případě k věcným

změnám v přístupu k rozsahu osvobození od daně u zdravotních služeb. Důvodem vypuštění tohoto textu byla jeho nadbytečnost, protože podle § 36 odst. 3 písm. f) zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 51 odst. 2 zákona o DPH, se do základu daně při poskytnutí služby (potažmo hodnoty osvobozeného plnění) zahrnuje též materiál přímo související s poskytnutou službou. Tímto materiálem mohou být například podaná léčiva, zdravotnické prostředky, zdravotnický materiál apod. Tudíž hodnota veškerého materiálu spotřebovaného při poskytnutí zdravotní služby bude s ohledem na výše uvedené zahrnuta do hodnoty poskytnuté zdravotní služby.

### **Dodání zdravotního zboží**

Podle novelizovaného § 58 odst. 2 zákona o DPH zůstává i nadále zachováno uplatnění osvobození u dodání vyjmenovaného zdravotního zboží, tj. lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka a dále stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zákona upravujícího zdravotnické prostředky, stomatologickými laboratořemi a oprav těchto výrobků.

### **Osvobození zdravotního pojištění**

Novelou zákona o DPH nebyl nijak změněn přístup či rozsah uplatnění osvobození u veřejného zdravotního pojištění. I nadále zůstává od daně podle § 58 odst. 4 zákona o DPH osvobozeno veřejné zdravotní pojištění ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění.

### **Uplatnění daně u zdravotních služeb**

U zdravotní služby, kterou nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, bude v souladu s ustanoveními zákona o DPH uplatněna daň na výstupu.

Zpravidla půjde o zdravotní služby, u kterých nebude splněna podmínka léčebného cíle či chránící lidské zdraví. Ovšem může se v praxi jednat i o případy, kdy poskytovatel zdravotních služeb poskytne službu mimo rozsah jemu udělenému oprávnění k poskytování zdravotních služeb, tj. poskytne zdravotní službu, která není uvedena v rozhodnutí o oprávnění k poskytování zdravotních služeb. V daném případě pak není splněna podmínka vymezená v § 58 odst. 1 zákona o DPH, že jde o zdravotní službu uvedenou v oprávnění k poskytování zdravotních služeb. V tomto kontextu se tak daň na výstupu uplatní i v případě, kdy zdravotní službu poskytne osoba, která nemá oprávnění k jejímu poskytování.

V souvislosti s výše uvedeným je tak třeba uvést, že způsob uplatnění daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb nelze vázat na skutečnost, zda byly v daném konkrétním případě při jejich poskytnutí dodrženy či porušeny příslušné právní předpisy vztahující se k jejich poskytování. Při uplatnění daně z přidané hodnoty u zdravotních služeb, je vždy třeba se řídit podmínkami obsaženými v zákoně o DPH a tyto podmínky plně respektovat.

### **Příloha č. 2 – snížená sazba daně u zdravotní péče**

V návaznosti na zavedení nového pojmosloví v § 58 dochází též ke změně textu položky přílohy č. 2 zákona o DPH.

Snížená sazba daně se tak uplatní u zdravotních služeb, které nelze osvobodit podle § 58 zákona o DPH, za předpokladu, že se bude jednat o **službu zařazenou do kódu 86 klasifikace CZ-CPA a zároveň tato služba bude odpovídat slovnímu popisu výslovně uvedenému k tomuto kódu v textové části této přílohy zákona o DPH, tj. *Zdravotní péče***

vymezená číselným kódem klasifikace produkce CZ-CPA 86, pokud není jako zdravotní služba osvobozena od daně podle § 58.

V této souvislosti je nutno uvést, že označení položky s kódem 86 klasifikace produkce CZ-CPA „zdravotní péče“, nelze zcela ztotožňovat se stejným pojmem užívaným v zákoně o ZS. Klasifikace CZ-CPA do tohoto pojmu totiž zahrnuje i činnosti, které nemusí odpovídat činnostem zahrnovaným do pojmu zdravotní péče vymezeného v zákoně o ZS.

Uplatnění snížené sazby daně podle dotčené položky přílohy č. 2 zákona o DPH současně není striktně vázáno na skutečnost, zda se u dané konkrétní služby jedná o službu vymezenou zákonem o ZS. Pokud by v praxi nastala situace, že by poskytovatel zdravotních služeb poskytoval službu neuvedenou v zákoně o ZS, ale tato služba by byla zahrnuta do kódu CZ-CPA 86, uplatnila by se v daném případě snížená sazba daně.

U služeb poskytovaných poskytovateli zdravotních služeb, u kterých nebude možno uplatnit osvobození dle § 58 zákona o DPH či sníženou sazbu daně za podmínek daných zákonem, bude tak uplatněna základní sazba daně. V této souvislosti je třeba zmínit poskytovateli zdravotních služeb např. pořádané kurzy v oblasti první pomoci, předporodní kurzy a kurzy obdobného typu. K danému je třeba uvést, že se zpravidla jedná o služby zařazené do kódu CZ-CPA 85.59, u kterých tak s ohledem na ustanovení zákona o DPH bude uplatněna základní sazba daně.

### **Související dopady výše uvedených změn**

- Změny v přístupu uplatnění daně u zdravotních služeb budou mít u plátců daně dopad též na vedení daňové evidence. Do daňové evidence, která musí být vedena v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 zákona o DPH, se tak musí promítnout vykazování těch činností, u kterých již nebude možno uplatnit osvobození podle § 58 zákona o DPH, ale bude se u nich uplatňovat daň na výstupu s příslušnou sazbou daně.

- Dále se tyto změny promítnou do oblasti uplatňování odpočtu daně na vstupu. V souvislosti s tím, že od 1.4.2012 budou některé zdravotní služby plněními zdanitelnými, vznikne plátcům za splnění podmínek daných § 72 zákona o DPH nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých plnění vztahujících se uskutečnění zdanitelných zdravotních služeb. Následně pak bude odpočet daně uplatňován dle podmínek daných ustanovením § 73 a násl. zákona o DPH.

- Zdravotní služby, u kterých od 1.4.2012 již nebude možno aplikovat osvobození od daně dle § 58 zákona o DPH, budou zdanitelnými plněními ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o DPH. V této souvislosti je třeba upozornit, že tato uskutečněná zdanitelná plnění budou vstupovat do obrátu podle § 6 zákona o DPH. U některých poskytovatelů zdravotních služeb, tedy dojde ke zvýšení obrátu sledovaného pro povinnou registraci a stanou se tak plátcem daně z přidané hodnoty.

Ing. Otakar Sladkovský, v.r.  
ředitel sekce