

# CENTRA ZDRAVOTNĚ-SOCIÁLNÍCH STUDIÍ

## SPECIFIKA DPH VE ZDRAVOTNICTVÍ

21. března 2013 uspořádalo Centrum zdravotně-sociálních studií seminář s názvem DPH ve zdravotnictví. Účastníky především z ekonomických oddělení nemocnic provedla **Ing. Simona Fialová, MBA**, daňová poradkyně, která se specializuje mimo jiné na oblast zdravotnictví a která připravila toto číslo Bulletinu věnované specifikům daně z přidané hodnoty ve zdravotním sektoru.



Smyslem daně z přidané hodnoty je zdanit konečnou spotřebu zboží a služeb. Přitom je výběr daně konstruován tak, že v průběhu spotřebitelského řetězce každý subjekt coby výrobce zboží nebo dodavatel služeb odvádí postupně jen tu část daně, která je vypočtena z hodnoty, kterou daný subjekt připočetl ke svému zboží nebo službě. Odtud také název daně – daň z přidané hodnoty. Lze také hovořit o tzv. „neutrálitě“ daně z přidané hodnoty, protože u každého subjektu v řetězci představuje DPH „průběžnou položku“, která neovlivňuje samotné náklady ani výnosy daného subjektu a má vliv pouze na cash flow. V konečném důsledku samotný výběr daně neovlivňuje subjekty v rámci výrobního řetězce, ale dopadá až na konečného spotřebitele.

### Efekt neutrality daně z přidané hodnoty.

náklad / vstup	100	200	300	400
DPH	15	30	45	60
výnos / výstup	100	200	300	400
DPH	15	30	45	60
zisk / přidaná hodnota	100	100	100	100
odvod DPH	15	15	15	15
Σ DPH	0	0	0	-60
	dodavatel surovin	výrobce	distributor	lékárna pacient

Neutralita DPH je plně funkční v „ideálním“ světě, kdy každý subjekt v řetězci je plátcem daně z přidané hodnoty a veškerá spotřeba zboží i služeb je zdaňována.

Ve světě DPH však existuje řada výjimek, které neutralitu narušují. Jedním z významných případů je poskytování plnění osvobozeného od DPH. V okamžiku, kdy dojde k poskytnutí takového plnění, je dalšímu spotřebiteli v řetězci účtována hodnota zboží nebo služby, aniž by došlo k připočítání daně z přidané hodnoty. S tím však souvisí pravidlo – pokud poskytují osvobozená plnění, nemám nárok na odpočet daně na vstupu. Z toho vyplývá, že dojde k přerušení zdaňovaného řetězce.

To způsobí pokles vybrané daně a současně dojde ke změně (poklesu) konečné ceny nebo zvýšení přidané

hodnoty u subjektu poskytujícího osvobozené plnění. Oba dopady jsou znázorněny v následujících tabulkách.

### Porušení neutrality s poklesem konečné ceny.

náklad / vstup	100	200		345	445
DPH	15	30		0	0
výnos / výstup	100	200	300	445	
DPH	15	30	45	0	
zisk / přidaná hodnota	100	100	100	100	
odvod DPH	15	15	15	0	
Σ DPH	0	0	0	0	-45
	dodavatel surovin	výrobce	distributor	nemocnice	pacient
				osvobozené plnění	

### Porušení neutrality se zvýšením přidané hodnoty u subjektu poskytujícího osvobozené plnění.

náklad / vstup	100	200		345	460
DPH	15	30		0	0
výnos / výstup	100	200	300	460	
DPH	15	30	45	0	
zisk / přidaná hodnota	100	100	100	115	
odvod DPH	15	15	15	0	
Σ DPH	0	0	0	0	-45
	dodavatel surovin	výrobce	distributor	nemocnice	pacient
				osvobozené plnění	

Z pohledu typu poskytovaných plnění rozeznáváme plnění zdanitelná a osvobozená. Subjekty pak mohou poskytovat výhradně zdanitelná plnění, výhradně osvobozená plnění nebo plnění kombinovaná. Z toho vyplývá i možnost nároku na odpočet na vstupu, kdy platí:

<b>Plnění na výstupu</b>		<b>Odpočet daně na vstupu</b>
Osvobozená plnění	→	bez nároku na odpočet
Zdanitelná plnění	→	plný nárok na odpočet
Kombinovaná plnění	→	krácení nároku na odpočet

Poskytování zdravotních služeb a dodání zdravotního zboží představuje v některých případech osvobozené plnění.

O **zdravotní služby**, u kterých nebude připočtena daň, půjde při splnění těchto podmínek:

- splňují definici podle zákona upravujícího zdravotní služby,
- jsou poskytovány poskytovatelem zdravotních služeb,
- jde o činnost s léčebným cílem nebo chránící lidské zdraví,
- a dále služby s ní úzce související.

V případě **dodání zdravotního zboží** půjde o:

- 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 oprav těchto výrobků.

Všechna ostatní plnění, která nesplňují podmínky pro osvobození, budou podléhat dani z přidané hodnoty.

Ve většině případů se ve zdravotnictví uplatňuje snížená sazba daně (nyní ve výši 15 %). Snížená sazba se uplatňuje u služeb a zboží uvedených v příloze zákona o DPH. Jde např. o prodej léků a léčiv, služby v oblasti domácí péče o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené občany. Jsou však i případy, kdy se uplatňuje základní sazba (nyní 21 %). Například nově s účinností od 1. 1. 2013 u zdravotních prostředků, které nesplňují podmínky zákona o DPH.

V praxi najdeme ve zdravotnictví všechny možnosti a kombinace poskytování zdanitelných a osvobozených plnění.

#### Plnění na výstupu

	Příklad
Osvobozená plnění	→ Praktický lékař, nemocnice
Zdanitelná plnění	→ Lékárna
Kombinovaná plnění	→ Nemocniční lékárna

Dalším specifickým znakem v oblasti zdravotnictví je stanovení ceny v případě úhrady z veřejného zdravotního pojištění. V praxi se uplatňuje tzv. úhradová a léková vyhláška. Způsob definování těchto vyhlášek má významný vliv především při změně sazby DPH.

Od ledna 2013 došlo ke změně zákona o DPH. Tato novela měla na oblast zdravotnictví mimo dopadu obecných, spíše procesních, změn dopad v podobě zvýšení sazby DPH o jeden procentní bod, a to v obou sazbách.

U subjektů jako jsou např. nemocnice, které mají pevně stanovené úhrady za své služby (úhradová vyhláška) a které nemají nárok na odpočet DPH při pořizování vstupů, je zvýšení hodnoty DPH zcela klíčové. Celá hodnota DPH účtovaná od dodavatelů u nich představuje nákladovou položku.

Systém výpočtu úhrady léků (léková vyhláška) je jiný, cena za lék je stanovena na úrovni bez DPH. Pokud tedy maximální cena stanovená vyhláškou kryje celou úhradu za lék, zvýšenou DPH uhradí v plné výši zdravotní pojišťovna. V případě poměrného krytí úhrady dojde také k poměrnému navýšení mezi zdravotní pojišťovnou a pacienta. Naopak v případě nehrázeného léku, uhradí celou zvýšenou DPH pacient. Vliv změny sazby DPH je znázorněn v následující tabulce.

Ještě významější změnou, než samotné zvýšení sazby o jeden procentní bod v obou sazbách, však bylo přetřídění některých zdravotnických prostředků ze snížené do základní sazby daně. Celkovým dopadem tak u některých zdravotnických prostředků je zvýšení sazby z původních 14 % na současných 21 %. A právě tato změna je pro subjekty, jako jsou nemocnice, skutečně citelná. Důvodem změny sazeb byl tlak ze strany Evropské komise, dle jejíhož názoru vymezila Česká republika zdravotnické prostředky v příliš širokém rozsahu. Podle evropské úpravy patří do snížené sazby jen ty zdravotnické prostředky, které jsou určeny pro osoby se zdravotním postižením ke zmírnění nebo léčení jejich potíží a pro jejich výlučnou osobní potřebu.

*Vliv zvýšení snížené sazby DPH s historickými sazbami.*

	DPH	10%	14%	15%	17,50%
max. cena výrobce		600	600	600	600
obchodní marže (20%)		120	120	120	120
nápočet		53	53	53	53
DPH		77	108	116	135
<b>Prodejní cena</b>		<b>850</b>	<b>881</b>	<b>889</b>	<b>908</b>

		Úhrada léku			
úhrada v.z.p.	cena	300	300	300	300
	obchodní marže	60	60	60	60
	nápočet	53	53	53	53
	DPH	41	58	62	72
	<b>Úhrada v.z.p.</b>	<b>454</b>	<b>471</b>	<b>475</b>	<b>485</b>
úhrada pacient	cena	300	300	300	300
	obchodní marže	60	60	60	60
	nápočet	0	0	0	0
	DPH	36	50	54	63
	<b>Úhrada pacient</b>	<b>396</b>	<b>410</b>	<b>414</b>	<b>423</b>

ské komise, dle jejíhož názoru vymezila Česká republika zdravotnické prostředky v příliš širokém rozsahu. Podle evropské úpravy patří do snížené sazby jen ty zdravotnické prostředky, které jsou určeny pro osoby se zdravotním postižením ke zmírnění nebo léčení jejich potíží a pro jejich výlučnou osobní potřebu.

Již počátkem ledna vyvolala tato změna velké interpretační problémy, se kterými se potýkali nejen výrobci, distributoři a prodejci, ale také ministerstvo financí (potažmo Generální finanční ředitelství) a ministerstvo zdravotnictví. Množící se dotazy směřované na toto ministerstva vedly k tomu, že ministerstva ve vzájemné spolupráci vypracovala stanovisko k problematice DPH u zdravotnických prostředků.

V současné době může také kdokoli oficiálně požádat o závazné posouzení správnosti zařazení do sazby daně. V souladu se zákonem je jediným orgánem vydávajícím tato závazná rozhodnutí GŘ. Rozhodnutí je pak závazné pro všechny státní orgány, tj. i pro správce daně při případné daňové kontrole.

**Předchozí semináře:** *Tolerované drogy a jejich regulace*, 15. října 2012; *Sociálně-právní ochrana dětí*, 5. listopadu 2012; *Sociální podnikání ve stárnoucí Evropě*, 3. prosince 2012; *Dlouhodobá péče*, 4. února 2013; *DPH ve zdravotnictví*, 21. března 2013

**Následující semináře:** *Posuzování stupně závislosti v sociálním zabezpečení*, 3. června 2013; *Regulace tabáku – osobní svoboda vs. veřejné zdraví*, 6. června 2013

**Centrum zdravotně-sociálních studií** bylo založeno jako interní výzkumné, vzdělávací a poradenské pracoviště vysoké školy CEVRO Institut. Zaměřuje se na výuku, grantovou a projektovou činnost ve zdravotní a sociální oblasti. Záměrem centra není pojímat zdravotní a sociální problematiku odděleně, ale naopak obě témata propojovat. Nedílnou činností centra je pořádání debat s klíčovými osobnostmi ve zdravotnictví a sociálních službách.