

ING. H. STRAKOVÁ, ING. O. HOCHMANNOVÁ A ING. D. HEJDUKOVÁ

ZÁKON O DPH S KOMENTÁŘEM A PŘÍKLADY VE ZNĚNÍ ÚČINNÉM OD 1. 1. 2010

DODATEK

§ 51 - § 62
VČETNĚ KOMENTÁŘŮ A PŘÍKLADŮ

Omlouváme se Vám za chybu sazby této publikace
a doplňujeme výše uvedené předpisy.

Tyto texty současně uveřejňujeme na stránkách www.bilance.cz

Pracovníci nakladatelství Bilance, spol. s r.o.

OSVOBOZENÍ OD DANĚ BEZ NÁROKU NA ODPOČET DANĚ

§ 51

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

(1) Při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění:

- a) poštovní služby (§ 52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- c) finanční činnosti (§ 54),
- d) pojišťovací činnosti (§ 55),
- e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56),
- f) výchova a vzdělávání (§ 57),
- g) zdravotnické služby a zboží (§ 58),
- h) sociální pomoc (§ 59),
- i) zrušeno
- j) provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- k) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),
- l) dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátcе nárok na odpočet daně (§ 62).

(2) U plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, vzniká povinnost priznat uskutečnění tohoto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně je plátcе povinen uvést do daňového priznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost priznat toto plnění. Při stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně podle odstavce 1 se postupuje podle § 36.

Komentář k § 51

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

K § 51 odst. 1

Ustanovení odst. 1 stanoví, která plnění jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Tato plnění jsou dále podrobněji vymezena v § 52–62 zákona o DPH (poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, činnosti finanční, pojišťovací, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor a nájem dalších zařízení, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož není nárok na odpočet daně).

K § 51 odst. 2

Povinnost přiznat osvobozené plnění vzniká ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Tedy i osoba, která nevede účetnictví, přiznává osvobozené plnění ke dni přijetí platby, pokud je platba přijata před uskutečněním plnění. Tomu odpovídá i ustanovení § 21 odst. 11, které stanoví, že pro plnění osvobozená od daně se obecně uplatní § 21 odst. 3–10 zákona o DPH.

Za zdaňovací období, kdy vznikla povinnost přiznat daň, se plnění uvádí do daňového přiznání.

Pro stanovení hodnoty plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně se uplatní stejný postup jako pro stanovení základu daně podle § 36 zákona o DPH.

Judikatura ESD:

C -2/95 SDC, C-358/97 Komise v Irsko, C-287/00 Komise v Německo

Ustanovení, která definují plnění osvobozená od daně, představují určitou výjimku z obecného principu, podle něhož veškerá plnění uskutečněná osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti podléhají dani z přidané hodnoty, a proto musí být tato ustanovení interpretována restriktivně.

§ 52**Poštovní služby**

(1) Poštovními službami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) dodání poštovní zásilky,²⁸⁾

b) poštovní poukazy.²⁸⁾

(2) Poštovní služby uvedené v odstavci 1 jsou osvobozeny od daně, pokud jsou provozovány držitelem poštovní licence nebo zvláštní poštovní licence podle zvláštního právního předpisu.²⁸⁾

(3) Od daně je osvobozeno dodání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb v tuzemsku a dalších obdobných cenin za částku nepřevyšující nominální hodnotu nebo částku podle poštovních ceníků.

Komentář k § 52**Poštovní služby****K § 52 odst. 1-3**

Osvobozenými poštovními službami jsou dodání poštovní zásilky a poštovní poukazy (dodání poukázaných peněžních částek), pokud jsou tyto služby provozovány držitelem poštovní licence nebo zvláštní poštovní licence.

²⁸⁾ Zákon č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, ve znění zákona č. 517/2002 Sb. a zákona č. 225/2003 Sb.

Osvobozeno od daně je také dodání poštovních známek používaných v rámci poštovních služeb v tuzemsku a dalších obdobných cenin maximálně za jejich nominální hodnotu nebo částku podle poštovních ceníků.

Plátcí daně, kteří při uskutečňování své ekonomické činnosti nakupují osvobozené poštovní služby a dále je poskytují jiným osobám, je mohou podle výkladu MF ČR v metodické informaci k § 36 odst. 11 přeučtovat jako průběžnou položku, tedy bez daně na výstupu, pokud za ně požadují úhradu maximálně v té výši, jakou sami zaplatili.

Příklad:

Plátce daně zasilá svým zákazníkům zboží poštou. Poštovné za odeslání zásilky je součástí základu daně za dodání zboží jako vedlejší výdaj (viz § 36 odst. 3 písm. e) a odst. 4) nebo plátce může postupovat podle uvedené metodické informace k § 36 odst. 11 a částku poštovného nezahrne do základu daně za dodání zboží, ale přeučtuje ji odběrateli ve stejné výši, jak ji zaplatil.

Judikatura ESD:

C-397/07 (TNT)

Pojem „veřejné poštovní služby“ musí zahrnovat nejen veřejné operátory, ale i soukromé, pokud poskytují veškeré univerzální poštovní služby, jak jsou vymezeny ve Směrnici Rady 97/67/ES ve znění Směrnice Rady 2002/39/ES.

§ 53

Rozhlasové a televizní vysílání

Rozhlasovým nebo televizním vysíláním se pro účely osvobození od daně rozumí rozhlasové nebo televizní vysílání prováděné provozovateli vysílání ze zákona,²⁹⁾ s výjimkou vysílání reklam,³⁰⁾ teleshoppingu³¹⁾ nebo sponzorování.³²⁾

Komentář k § 53

Rozhlasové a televizní vysílání

Komentář

Osvobozeno od daně je rozhlasové a televizní vysílání prováděné provozovateli podle zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání, s výjimkou vysílání reklam, teleshoppingu a sponzorovaných pořadů. Uvedenými provozovateli jsou provozovatelé ze zákona (Česká televize, Český rozhlas), provozovatelé, kteří vysílání provozují na základě licence a provozovatelé převzatého vysílání, kteří provozují vysílání na základě registrace podle uvedeného zákona.

Příklad:

Koncesionářské poplatky, které jsou povinni platit všichni majitelé rozhlasových nebo televizních přijímačů podle zákona č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních

29) § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání a o změně dalších zákonů.

30) § 2 odst. 1 písm. l) zákona č. 231/2001 Sb.

31) § 2 odst. 1 písm. n) zákona č. 231/2001 Sb.

32) § 2 odst. 1 písm. o) zákona č. 231/2001 Sb.

poplatcích, jsou pro Českou televizi a Český rozhlas příjmem za činnost osvobozenou od daně podle § 53 zákona o DPH.

§ 54

Finanční činnosti

(1) Finančními činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí

- a) převod cenných papírů, **obchodních podílů na společnostech a členství v družstvech**,
- b) přijímání vkladů od veřejnosti,
- c) poskytování úvěrů a peněžních půjček,
- d) platební styk a zúčtování,
- e) vydávání platebních prostředků, zejména platebních karet nebo cestovních šeků,
- f) poskytování a převzetí peněžních záruk a převzetí peněžních závazků,
- g) otevření, potvrzení a avizování akreditivu podle zvláštního právního předpisu,³⁴⁾
- h) obstarávání inkasa podle zvláštního právního předpisu,³⁵⁾
- i) směnárenská činnost,
- j) operace týkající se peněz,
- k) dodání zlata České národní bance a přijímání vkladů Českou národní bankou od bank nebo od státu,
- l) organizování regulovaného trhu s investičními nástroji,³⁶⁾
- m) přijímání nebo předávání pokynů týkajících se investičních nástrojů na účet zákazníka,³⁶⁾
- n) provádění pokynů týkajících se investičních nástrojů na cizí účet,³⁶⁾
- o) obchodování s investičními nástroji na vlastní účet pro jiného,³⁶⁾
- p) obhospodařování majetku zákazníka na základě smlouvy se zákazníkem, pokud je součástí majetku investiční nástroj,³⁶⁾ s výjimkou správy nebo úschovy v oblasti investičních nástrojů,
- q) upisování nebo umísťování emisí investičních nástrojů,³⁶⁾
- r) vedení evidence investičních nástrojů,³⁶⁾
- s) vypořádání obchodů s investičními nástroji,³⁶⁾
- t) obchodování s devizovými hodnotami na vlastní účet nebo na účet zákazníka,
- u) úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring,
- v) obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zvláštního právního předpisu,³⁷⁾
- w) vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků,³⁸⁾

35) § 692 obchodního zákoníku.

36) Zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů.

37) Zákon č. 248/1992 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, ve znění pozdějších předpisů.

38) Zákon č. 252/1994 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

- x) výplata dávek důchodového pojištění (zabezpečení) nebo vybírání opakujících se plateb obyvatelstva,
- y) sjednání nebo zprostředkování činností uvedených v písmenech a), b), c), d), e), f), g), h), i), j), l), m), n), o), p), q), r), s), t) a u).
- (2) Osvobození podle odstavce 1 písm. c) v případě operací souvisejících se správou úvěru nebo peněžní půjčky může uplatnit pouze osoba poskytující úvěr nebo peněžní půjčku.
- (3) Osvobození podle odstavce 1 písm. e) v případě operací souvisejících s vydáváním platebních karet, zejména správy nebo blokáce platební karty, může uplatnit pouze vydavatel tohoto platebního prostředku.

Komentář k § 54 Finanční činnosti

K § 54 odst. 1-3

V odst. 1 jsou vyjmenovány osvobozené finanční činnosti. Některé z uvedených činností jsou specifické, vykonávané pouze úzkým okruhem subjektů – např. přijímání vkladů Českou národní bankou od bank nebo státu, organizování regulovaného trhu s investičními nástroji, obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů, vybírání rozhlasových nebo televizních poplatků, výplata dávek důchodového pojištění, vybírání opakujících se plateb obyvatelstva.

Některé z finančních činností jsou poskytovány zpravidla bankovními subjekty – např. přijímání vkladů od veřejnosti, platební styk a zúčtování, vydávání platebních prostředků jako platebních karet nebo cestovních šeků včetně jejich správy nebo blokáce, pokud je vykonává vydavatel platebního prostředku, otevíření, potvrzení a avizování akreditivu.

Ostatní finanční činnosti jsou poskytovány širším okruhem subjektů. Jedná se o následující činnosti:

- převod cenných papírů, převod obchodních podílů na společnostech a členství v družstvech – od 1. 1. 2010 byl mezi osvobozené finanční činnosti zařazen i převod obchodních podílů na společnostech a členství v družstvech, který byl do konce roku 2009 uveden mezi činnostmi, které podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH nebyly předmětem daně. Toto původní zařazení nebylo v souladu se Směrnicí Rady 2006/112/ES
- poskytování úvěrů a peněžních půjček, správa úvěru nebo peněžní půjčky, pokud ji vykonává osoba poskytující úvěr nebo půjčku – předmětem daně není samotné poskytnutí úvěru nebo půjčky, ale úrok, který je úplatou za tuto činnost
- poskytování a převzetí peněžních záruk a převzetí peněžních závazků – jsou osvobozenou činností i v případě, kdy je poskytuji jiné než bankovní subjekty
- směnárenská činnost – příjem je poplatek za provedení směny, případně celkový rozdíl mezi hodnotou nákupu a prodeje měn
- přijímání nebo předávání pokynů týkajících se investičních nástrojů na cizí účet, provádění pokynů týkajících se investičních nástrojů na cizí účet – investičními nástroji jsou zejména akcie, podílové listy, dluhopisy, opční listy, směnky, šeky apod.

- obchodování s investičními nástroji na vlastní účet pro jiného
- obhospodařování majetku zákazníka, pokud je součástí majetku investiční nástroj, (s výjimkou správy nebo úschovy investičních nástrojů) – obhospodařováním se rozumí obstarání koupě i prodeje investičních nástrojů na základě volné úvahy v rámci smlouvy mezi obhospodařovatelem a zákazníkem, s cílem zabezpečit dlouhodobě odbornou péči o majetek zákazníka, obhospodařovatelem může být zpravidla jen obchodník s cennými papíry.
- upisování nebo umísťování emisí investičních nástrojů
- vedení evidence investičních nástrojů
- vypořádání obchodů s investičními nástroji
- obchodování s devizovými hodnotami na vlastní účet nebo na účet zákazníka
- úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem, mimo vymáhání dluhů a faktoringu – jedná se o pohledávky, které subjekt nabyt koupí nebo vkladem, postoupení pohledávky z vlastní činnosti není předmětem daně. Vymáhání dluhů a faktoring (soustavný odkup pohledávek) jsou zdanitelnými plněními
- sjednání nebo zprostředkování výše uvedených činností

Příklady:

1. Realitní kancelář, plátce DPH, zajišťuje pro své klienty také poskytnutí hypotečního úvěru. Za zajištění každého klienta obdrží od banky provizi. Sjednání nebo zprostředkování poskytování úvěrů a půjček je osvobozenou činností podle § 54 odst. 1 písm. y).

2. Obchodní společnost dodala odběrateli v tuzemsku výrobní zařízení. Pohledávku za dodání tohoto zařízení postoupila ještě před termínem splatnosti jiné obchodní společnosti za 90 % její nominální hodnoty. Částka, kterou za postoupení pohledávky obdržela, není předmětem daně, neboť postoupení (vlastní) pohledávky se podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o DPH nepovažuje za poskytování služeb.

3. Plátce daně prodal svůj podíl v obchodní společnosti. Prodej obchodního podílu je činností osvobozenou od daně (§ 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH).

Judikatura ESD:

C-172/96 (First National Bank of Chicago)

U směnářských činností, kdy směnárna neučtuje provizi, ale nakupuje měny za určitou částku a prodává klientům za jinou částku, je základem daně celkový rozdíl mezi nákupem a prodejem za příslušné zdaňovací období.

C-453/05 (Volker)

Pojem sjednávání úvěrů zahrnuje činnost zprostředkující osoby, která není žádnou ze stran finančního kontraktu samotného. Sjednávání je služba poskytnutá některé straně kontraktu a jí hrazená. Mimo jiné může sestávat z vytypování vhodných příležitostí pro uzavření kontraktu pro některou ze stran, kontaktování druhé strany kontraktu jménem klienta a provedení všeho, co je nezbytné, aby obě strany mohly

kontrakt uzavřít. Naproti tomu sjednáváním není taková činnost, kdy jedna ze smluvních stran pověří subdodavatele jen provedením administrativních formalit, které s kontraktem souvisejí.

§ 55

Pojišťovací činnosti

Pojišťovacími činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí pojišťovací nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností, zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví a činnosti v oblasti likvidace pojistných událostí vykonávané samostatnými likvidátory pojistných událostí a penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování.

Komentář k § 55

Pojišťovací činnosti

Osvobozeny od daně jsou pojišťovací i zajišťovací činnosti včetně souvisejících činností. Zajišťovací činnost je „pojištění“ pojišťoven – zajišťovna se zavazuje poskytnout pojišťovně plnění ve sjednaném rozsahu, pokud nastane určitá označená situace.

Osvobozena je také zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví, likvidace pojistných událostí samostatnými likvidátory a penzijní připojištění včetně jeho zprostředkování.

Příklad:

Podnikatelka poskytuje kromě účetních služeb také služby finančního poradenství a zprostředkovává uzavření smluv o životním pojištění. Za zajištění každého klienta, s nímž pojišťovna uzavře smlouvu, dostává od pojišťovny provizi, tato provize je úplatou za činnost osvobozenou od daně

Judikatura ESD:

C-240/99 Skandia, C-472/03 Arthur Andersen

Za osvobozené pojišťovací činnosti nelze považovat administrativní a manažerské služby vykonávané pro pojišťovnu. Takové činnosti, kdy společnost poskytuje administrativní služby pojišťovací společnosti, nebo kdy jedna společnost řídí za úplatu jinou, avšak nemá smluvní vztah s pojištěnými a neparticipuje na odpovědnosti související s pojištěním, není pojišťovací ani zajišťovací činností ve smyslu Šesté směrnice.

§ 56

Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení

(1) Převod staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby³⁹⁾, a to k tomu dni, který nastane dříve.

(2) *Převod pozemků je osvobozen od daně, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem se pro účely tohoto zákona rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení³⁹⁾ nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc.⁴⁰⁾*

(3) *Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor je osvobozen od daně. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.*

(4) *Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům **nebo členům skupiny dle § 5a** pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň.*

Komentář k § 56

Převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení

K § 56 odst. 1

Podle odst. 1 je od daně osvobozen **převod staveb, bytů a nebytových prostor** po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy začalo první užívání stavby, a to od toho dne, který nastal dříve.

Kolaudací či prvním užíváním se však v uvedeném ustanovení rozumí kolaudace či užívání té stavby, která se převádí. Pokud by např. stavba staršího průmyslového objektu byla stavebními pracemi změněna na stavbu odlišného druhu, např. bytového objektu, je prvním kolaudačním rozhodnutím stavby bytového objektu kolaudace bytového objektu, nikoli původní kolaudace průmyslového objektu.

K § 56 odst. 2

Podle odst. 2 je osvobozen od daně **převod pozemků**, s výjimkou převodu stavebních pozemků. Stavebním pozemkem je pozemek, který musí být

- nezastavěný,
- avšak určený k zastavění, kdy na stavbu na něm již bylo uděleno stavební povolení nebo byl udělen souhlas s provedením ohlášené stavby,
- nesmí na něm být stavba jako věc.

39) § 66 a násl. zákona č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 68/2007 Sb.

40) § 118 a 119 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

K § 56 odst. 3

Podle odst. 3 je osvobozen **nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor**, s výjimkou krátkodobého nájmu stavby, nájmu prostor a míst k parkování vozidel a nájmu bezpečnostních schránek a trvale instalovaných strojů a zařízení.

Krátkodobý nájem stavby je vymezen lhůtou – je jím nájem včetně případného movitého vybavení a dodání energií na dobu nejdéle 48 hodin nepřetržitě (např. pronájem sálu).

Nájem prostor a míst k parkování vozidel však může být i osvobozen od daně, pokud je poskytován jako součást jiného nájmu, který je osvobozený od daně.

Trvale instalovanými stroji nebo zařízeními není např. pevně zabudované vybavení bytu, ani movité vybavení bytu, pokud jeho nájem je součástí nájmu bytu jako celku, tzn. pokud není v nájemní smlouvě uvedeno jako samostatný předmět nájmu nebo na něj není sjednána samostatná nájemní smlouva (viz metodická informace MF ČR Informace k uplatňování zákona o DPH u výstavby).

K § 56 odst. 4

Plátcí se mohou rozhodnout pro zdaňování nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, pokud je pronajímají jiným plátcům pro účely jejich ekonomické činnosti.

Příklady:

1. Plátcé pořídil v dubnu 2009 stavbu, která byla postavena a zkolaudována v prosinci 2004. Pokud by tuto stavbu prodal v roce 2010, byl by převod osvobozen od daně, protože již uplynula tříletá lhůta od kolaudace stavby.

2. Plátcé pořídil v dubnu 2009 stavbu bývalé továrny, která byla užívána od r. 1930. V průběhu roku 2009 provedl kompletní přestavbu této stavby a vybudoval z ní bytový dům, kolaudační souhlas byl vydán v prosinci 2009. V r. 2010 dům prodal. Převod tohoto domu podléhá dani z přidané hodnoty, neboť neuplynula tříletá lhůta od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby.

3. Plátcé prodává pozemek na výstavbu rodinného domu, na němž byly vybudovány inženýrské sítě. Inženýrské sítě jsou stavbou, takže pozemek je zastavěný, není tedy stavebním pozemkem ve smyslu zákona o DPH. Jeho převod je osvobozen od daně.

Judikatura ESD:

C-150/99 Lindöpark, C-269/00 Seeling, C-275/01 Sinclair Collis

Podstatným rysem pronájmu nemovitostí je poskytnutí práva zabrat a užívat nemovitost nebo její konkrétně vymezenou část na dohodnuté časové období podobně jako vlastník a vyloučit z takového práva jiné osoby.

C-173/88 (Henriksen)

Nájem prostor a míst k parkování vozidel nemůže být vyloučen z osvobození od daně, pokud je přímo spojen s jiným nájmem nemovitého majetku, který je osvobozený.

§ 57

(1) Výchovou a vzděláváním se pro účely tohoto zákona rozumí

a) výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v mateřských školách, základních školách, středních školách, konzervatořích, vyšších odborných školách, základních uměleckých školách a jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky, které jsou zapsány ve školském rejstříku,⁴²⁾ dále výchovná a vzdělávací činnost v rámci praktického vyučování nebo praktické přípravy uskutečňované na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které mají oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání a uzavřely se školou smlouvu o obsahu a rozsahu praktického vyučování nebo odborné praxe a o podmínkách pro jejich konání,⁴³⁾

b) školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku⁴²⁾ a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách podle písmene a) nebo s ním přímo souvisejí; dále zajištění ústavní nebo ochranné výchovy anebo preventivně výchovné péče,⁴⁴⁾

c) vzdělávací činnost poskytovaná na vysokých školách^{44a)}

1. v akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programech,
2. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných v rámci akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů,
3. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných podle zvláštních právních předpisů,^{44b)}
4. v programech celoživotního vzdělávání uskutečňovaných jako Univerzita třetího věku,

d) činnost prováděná za účelem rekvalifikace poskytovaná osobami, které získaly akreditaci k provádění rekvalifikace podle zvláštních právních předpisů,^{44c)} a osobami, které provádějí rekvalifikaci k získání kvalifikačních požadavků podle státních norem nebo k získání odborné způsobilosti pro výkon pracovní činnosti,^{44g)} které mají akreditované vzdělávací programy,

e) výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky žáků ve školách zřízených na území České republiky a nezapsaných do školského rejstříku, v níž ministr školství, mládeže a tělovýchovy povolil plnění povinné školní docházky,^{44d)}

f) jazykové vzdělání poskytované fyzickými a právnickými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání uznanými Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy^{44e)}

42) § 7 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon).

43) § 65 odst. 2 a § 96 odst. 2 zákona č. 561/2004 Sb.

44) Zákon č. 109/2002 Sb., o výkonu ústavní výchovy nebo ochranné výchovy ve školských zařízeních a o preventivně výchovné péči ve školských zařízeních a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

44a) Zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

44b) Například zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnicích a o změně některých zákonů.

44d) § 38 písm. c) zákona č. 561/2004 Sb.

44e) Příloha č. 1 vyhlášky č. 183/1998 Sb., kterou se stanoví další studium, popřípadě výuka se pro účely státní sociální podpory a důchodového pojištění považuje za studium na středních nebo vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů, popřípadě uvedenými v jiném seznamu vydaném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy.

a dále jazykové vzdělání poskytované osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání v přípravných kurzech pro vykonání standardizovaných jazykových zkoušek uznaných Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy,^{44f)}

g) výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

(2) Od daně je osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání osobou uvedenou v odstavci 1.

Komentář k § 57

K § 57 odst. 1

• **Písm. a)** – od daně je osvobozena výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v základních, středních a vyšších odborných školách, v konzervatořích, dále v mateřských školách, základních uměleckých školách a jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky, pokud jsou uvedené **školy zapsány ve školském rejstříku**. Výjimku tvoří školy zřízené v tuzemsku právnickou osobou se sídlem mimo ČR nebo fyzickou osobou, která je cizím státním občanem. Tyto školy nemusí být zapsány ve školském rejstříku, osvobození se u nich uplatní, pokud v nich MŠMT povolilo plnění povinné školní docházky, osvobozena je pouze výchovná a vzdělávací činnost v rámci plnění povinné školní docházky.

Osvobozeno je (veškeré) jazykové vzdělávání na jazykových školách s právem státní jazykové zkoušky (zapsaných ve školském rejstříku). Další osvobození jazykového vzdělávání je stanoveno v § 57 odst. 1 písm. f) zákona o DPH (viz níže).

Dál jsou osvobozeny výchovné a vzdělávací činnosti poskytované v rámci praktického vyučování nebo praktické přípravy na pracovištích fyzických nebo právnických osob, které mají oprávnění k činnosti související s daným oborem vzdělání a uzavřely se školou smlouvu o obsahu a rozsahu praktického vyučování a podmínkách pro jeho konání.

• **Písm. b)** – osvobozeny jsou **školské služby** poskytované ve školských zařízeních, která jsou zapsána ve školském rejstříku.

Školská zařízení jsou např. školní jídelny, školní družiny a školní kluby, domy dětí a mládeže, škola v přírodě, internát, domov mládeže, středisko praktického vyučování a další. Služby těchto zařízení jsou osvobozeny, pokud doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách uvedených v písm. a) (např. stravování žáků a studentů ve školních jídelnách na základních a středních školách).

^{44f)} Rozhodnutí Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, kterým se stanoví Seznam standardizovaných jazykových zkoušek či další jiný podobný seznam.

^{44g)} Například vyhláška č. 50/1978 Sb., o odborné způsobilosti

Dále je od daně osvobozeno zajištění ústavní nebo ochranné výchovy anebo preventivně výchovné péče školskými zařízeními pro ústavní výchovu, jako jsou např. dětský domov, výchovný ústav, diagnostický ústav, středisko výchovné péče.

• **Písm. c)** – osvobozena je vzdělávací činnost poskytovaná na **vysokých školách** v rámci akreditovaných bakalářských, magisterských a doktorských studijních programů (po jejichž absolvování získává student akademický titul) i vzdělávací činnost v rámci programů celoživotního vzdělávání a vzdělávací činnost v rámci programů Univerzity třetího věku.

• **Písm. d)** – osvobozena je činnost prováděná za účelem **rekvalifikace**, pokud je prováděna osobami, které mají pro provádění rekvalifikace akreditaci, nebo osobami, které provádějí rekvalifikaci podle kvalifikačních požadavků podle státních norem nebo mají akreditované vzdělávací programy.

• **Písm. f)** – osvobozeno je **jazykové vzdělání** poskytované fyzickými a právníckými osobami působícími v oblasti jazykového vzdělávání, uznanými MŠMT (jednoleté jazykové kurzy s denní výukou, které se pro účely státní sociální podpory a důchodového pojištění považují za studium na středních školách). Dále je osvobozeno jazykové vzdělávání v přípravných kurzech pro vykonání jazykových zkoušek uznaných MŠMT (např. zkoušky z anglického jazyka TOEFL, FCE – First Certificate in English a další).

• **Písm. g)** – osvobozeny jsou **výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity** poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi (např. Domy dětí a mládeže, obecně prospěšnými společnostmi, neziskovými organizacemi církví a náboženských společností a dalšími).

K § 57 odst. 2

Podle § 57 odst. 2 zákona je osvobozeno **dobání zboží nebo poskytnutí služby** uskutečňované **v rámci výchovy a vzdělávání** osobou uvedenou v odstavci 1. Podle tohoto ustanovení je tedy osvobozeno např. poskytnutí učebních pomůcek žákům nebo studentům školou v rámci výuky a podobně.

Příklad:

Vysoká škola poskytuje akreditované bakalářské a magisterské vzdělávací programy, které jsou studentům poskytovány bezplatně, dále programy celoživotního vzdělávání, které mají stejný obsah jako akreditované bakalářské vzdělávací programy, studentům jsou však poskytovány za úplatu. Kromě toho vysoká škola provádí na základě smlouvy s obchodními společnostmi za úplatu výzkumnou činnost, na niž spolupracují vědecktí pracovníci školy i studenti. Uvedené vzdělávací činnosti v rámci akreditovaných programů i v rámci programů celoživotního vzdělávání jsou osvobozeny od daně. Výzkumná činnost není vzdělávací činností, proto, pokud je poskytována za úplatu, podléhá dani.

Judikatura ESD:

C-287/00 (Komise v Německo)

Součástí osvobozených služeb výchovy a vzdělávání nejsou výzkumné služby, které škola poskytuje jiné osobě za úplatu.

C-449/05 (Haderer)

Vzdělávací služby mohou být osvobozeny, pokud jsou vykonávány soukromým učitelem jeho vlastním jménem, na jeho účet a jeho riziko a pokud pokrývají školní nebo univerzitní vzdělávání.

§ 58

Zdravotnické služby a zboží

(1) Zdravotnickými službami se pro účely tohoto zákona rozumí služby zdravotní péče a související služby poskytované oprávněnými subjekty⁴⁵⁾ pacientům a osobám, jimž je taková péče určena, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění.⁴⁶⁾ Za zdravotnické služby se nepovažují zdanitelná plnění uskutečňovaná očními optiky.

(2) Od daně je osvobozeno dodání zboží oprávněnými osobami podle odstavce 1, které je spotřebováno v rámci zdravotnických služeb podle odstavce 1. Od daně je osvobozeno dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka. Od daně je osvobozeno též dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zvláštních právních předpisů, stomatologickými laboratořemi včetně oprav tohoto zboží. Od daně není osvobozen výdej nebo prodej léčiv, potravin pro zvláštní výživu a zdravotnických prostředků na lékařský předpis i bez lékařského předpisu. Od daně je také osvobozeno poskytování dopravních zdravotních služeb oprávněnými osobami za použití prostředků pro dopravu k tomuto účelu zvlášť konstruovaných nebo upravených.

(3) Od daně je osvobozeno zdravotní pojištění podle zákona o veřejném zdravotním pojištění.⁴⁶⁾

Komentář k § 58

Zdravotnické služby a zboží

K § 58 odst. 1

Osvobozeny jsou **služby zdravotní péče a související služby**, vymezené zákonem o veřejném zdravotním pojištění, poskytované zdravotnickými zařízeními státu, obcí, fyzických a právnických osob, pacientům a osobám, jimž je taková péče určena.

Osvobození od daně se u těchto služeb uplatní bez ohledu na skutečnost, zda jsou plně hrazeny pojišťovnou, či nikoli.

45) Zákon č. 548/1991 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění zákona č. 161/1993 Sb. Zákon č. 160/1992 Sb., o zdravotní péči v nestátních zdravotnických zařízeních, ve znění pozdějších předpisů.

46) Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Jako související služby je možno dle judikatury ESD označit pouze služby přímo nezbytné pro poskytování zdravotnických služeb.

Rozsah osvobození zdravotnických služeb, jak jej stanoví zákon o DPH, je poněkud nad rámec výkladu, který k osvobození u zdravotnických služeb podává Evropský soudní dvůr.

K § 58 odst. 2 a 3

Osvobozeno je **dobání zboží** (např. léčiv, zdravotnických prostředků) zdravotnickými zařízeními **v rámci poskytování zdravotnických služeb** a dobání stomatologických výrobků stomatologickými laboratoři.

Vždy je osvobozeno dobání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka (tzn. nejen v rámci poskytování zdravotnických služeb, ale např. i pro výrobu léčiv).

Osvobození **nelze uplatnit** u služeb a zboží poskytovaných očními optiky, u výdeje a prodeje léčiv a zdravotnických prostředků (např. výdej léčiv lékárnami) nebo potravin pro zvláštní výživu (např. potraviny pro kojeneckou výživu, pro různé druhy diet a další).

Osvobozeno je poskytování dopravních zdravotních služeb oprávněnými osobami.

Podle odst. 3 je osvobozeno zdravotní pojištění podle zákona o veřejném zdravotním pojištění (zákon č. 48/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Příklad:

Soukromé zdravotnické zařízení poskytuje zdravotnickou péči ústavní i ambulantní a kromě toho provozuje lékárnu, v níž jsou vydávána na recepty i prodávána za hotové léčiva a zdravotnické prostředky.

Zdravotnické služby jsou osvobozeny od daně, včetně dobání zboží v rámci poskytování těchto zdravotnických služeb (např. aplikace léčiva).

Výdej nebo prodej léčiv v lékárně však není osvobozen od daně.

Judikatura ESD:

C-384/98 (D.), C-76/99 Komise v Francie, C-212/01 Unterpertinger, C-307/01 Ambrumenil, spojené případy C-394 a C-395/04 Ygeia, C-106/05 L.u.P., C-240/05 Eurodental

Osvobozeny od daně jsou pouze zdravotnické služby týkající se zdraví osob, tj. související s diagnózou a léčbou nemocí, ochranou zdraví a prevencí.

§ 59

Sociální pomoc

Sociální pomocí se pro účely tohoto zákona rozumí sociální služby podle zvláštního právního předpisu.⁴⁷⁾ Sociální služby jsou osvobozeny od daně, pokud jsou poskytovány podle zvláštního právního předpisu.^{47a)}

⁴⁷⁾ Zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů.

^{47a)} § 78 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách.

Komentář k § 59 Sociální pomoc

Od daně jsou osvobozeny služby sociální pomoci, pokud jsou poskytovány podle zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů.

Podle zákona o sociálních službách lze sociální služby poskytovat jen na základě oprávnění vydaného krajským úřadem nebo Ministerstvem práce a sociálních věcí (výjimka platí pro osoby usazené v jiném členském státě, které v tuzemsku vykonávají sociální služby jen dočasně a ojedinele). Poskytovateli sociálních služeb mohou být územní samosprávné celky a jimi zřizované právnické osoby, další právnické osoby, fyzické osoby a ministerstvo práce a sociálních věcí a jím zřízené organizace. Sociální službou jsou např. služby sociální péče, jako např. pomoc při zvládnutí běžných úkonů péče o vlastní osobu, poskytnutí stravy nebo pomoc při zajištění stravy, poskytnutí bydlení, služby sociální prevence, jako např. výchovné a vzdělávací činnosti a další služby.

Příklady:

1. *Církevní charita, která je zřízena a zaregistrována k poskytování sociálních služeb, provozuje mimo jiné ubytovací zařízení a hygienická zařízení umožňující komplexní hygienickou sebeobsluhu. Za poskytnuté ubytovací a další služby uživatelé platí menší poplatky dle ceníku služeb. Uvedené služby jsou osvobozené od daně.*

2. *Fyzická osoba je zaregistrována k poskytování sociálních služeb. Mezi sociální služby patří podle zákona o sociálních službách i pomoc při zajištění chodu domácnosti, jako např. běžný úklid a údržba domácnosti, praní a žehlení prádla, nákupy a pochůzky. Pokud tyto služby poskytuje za úplatu osoba zaregistrovaná u krajského úřadu k poskytování sociálních služeb, jedná se o služby osvobozené od daně. Pokud by však obdobné služby poskytovala např. úklidová firma, která není registrována k poskytování sociálních služeb, osvobození by nebylo možno uplatnit.*

§ 60

Provozování loterií a jiných podobných her

Provozováním loterií a jiných podobných her se pro účely tohoto zákona rozumí provozování loterií a jiných podobných her,⁴⁸⁾ s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami.

Komentář k § 60

Provozování loterií a jiných podobných her

Od daně je osvobozeno provozování **loterií a jiných podobných her** provozovaných podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách (zákon č. 202/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

48) Zákon č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů.

Loteriemi a podobnými hrami jsou např. sázkové hry včetně her provozovaných pomocí výherních hracích přístrojů, loterie, při nichž jsou distribuovány a následně slosovány losy, spotřebitelské soutěže a další.

Osvobození se však **nevztahuje** na služby související s provozováním loterií a jiných podobných her zajišťované pro provozovatele jinými osobami, např. provize za distribuci losů, sběr sázenek, za obsluhu výherního hracího automatu apod.

Příklad:

Distribuce a sběr sázenek např. v prodejnách tisku, zajištění dozoru při provozování a zajištění obsluhy výherních hracích automatů v restauraci jsou příklady služeb souvisejících s provozováním loterií a jiných podobných her. Na tyto služby se osvobození od daně nevztahuje.

§ 61

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

a) poskytnutí služeb jako protihodnoty členského příspěvku pro vlastní členy politických stran a hnutí, církví a náboženských společností, občanských sdružení včetně odborových organizací, profesních komor nebo jiných právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž; od daně je osvobozeno také dodání zboží těmito osobami v souvislosti s poskytnutými službami,

b) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce souvisejícího s ochranou a výchovou dětí a mládeže orgány sociálněprávní ochrany dětí a dalšími orgány nebo osobami, které zajišťují výkon sociálněprávní ochrany dětí podle zvláštního právního předpisu,^{48a)}

c) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo obdobnými organizacemi k činnostem uvedeným v písmenu b) a v § 57 až 59, a to s přihlédnutím k duchovní péči,

d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právnickými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,

e) poskytnutí kulturních služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího krajem, obcí, právnickou osobou zřízenou zákonem, právnickou osobou zřízenou Ministerstvem kultury nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,

f) poskytování služeb a dodání zboží osobami, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen a), b), c), d) a e) a podle § 57, 58 a 59 za podmínky, že se jedná pouze o dodání zboží nebo poskytnutí služeb při příležitostných akcích pořádaných výlučně za účelem získání finančních prostředků k činnosti, pro které jsou tyto osoby založeny nebo zřízeny, pokud toto osvobození od daně nenarušuje hospodářskou soutěž,

^{48a)} § 4 zákona č. 359/1999 Sb., o sociálněprávní ochraně dětí, ve znění pozdějších předpisů.

