



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

Bakalářská práce

Dopady změn sazeb daně z přidané hodnoty na hospodaření nemocnic

Vypracovala: Dolejší Sandra

Vedoucí práce: Ing. Václav Boněk

České Budějovice 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Sandra DOLEJŠÍ**
Osobní číslo: **E12107**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Dopady změn sazeb daně z přidané hodnoty na hospodaření nemocnic.**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Zhodnotit, jak se změny sazeb daně z přidané hodnoty provedené v roce 2010-2013 projeví na hospodaření zdravotnických zařízení, a dokumentovat to na příkladu konkrétní nemocnice.

Metodický postup:

1. Principy daně z přidané hodnoty.
2. Osvobození od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet.
3. Změny sazeb daně z přidané hodnoty provedené v letech 2010-2013.
4. Dopad těchto změn do hospodaření zdravotnických zařízení:
 - a) plátců daně z přidané hodnoty,
 - b) neplátců daně z přidané hodnoty.
5. Zhodnocení důsledků změn sazeb daně z přidané hodnoty u konkrétní nemocnice - plátce daně z přidané hodnoty, a to pokud se týká:
 - a) léků,
 - b) zdravotnických potřeb,
 - c) knih a časopisů,
 - d) potravin.
6. Způsob řešení těchto důsledků.
7. Zhodnocení a závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **40-50**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Hušáková, Z., Matějková, M. (2012). *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách.* Praha: C. H. Beck.

Pitner, L., Benda, V. (2013). *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013.* Olomouc: Anag.

Důvodové zprávy k zákonům, jimiž se měnily sazby DPH.

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

(2014). Publikováno např. v ÚZ č. 997 - Daň z přidané hodnoty. Ostrava: Sagit.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pro léta 2010-2013.

Internetové zdroje:

Ministerstvo financí ČR - www.mfcr.cz.

Finanční správa ČR - www.financnisprava.cz.

Odborný tisk (DHK, Daně a právo v praxi, aj.).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Václav Boněk

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: **3. března 2014**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2015**


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (1)
370 05 České Budějovice


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

V Českých Budějovicích dne 3. března 2014

Prohlášení

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

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě 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 výsledky 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 Jihlavě dne 5. 9. 2016

.....

Sandra Dolejší

Poděkování

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Václavu Boňkovi za jeho odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi poskytl v průběhu vytváření práce.

Obsah

1 ÚVOD	8
2 LITERÁRNÍ REŠERŠE	10
2.1 Principy DPH	10
2.1.1 Charakteristika DPH	10
2.1.2 Výhody a nevýhody DPH	11
2.1.3 Druhy plnění z hlediska DPH	12
2.1.4 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH.....	13
2.2 Uplatnění odpočtu daně na vstupu.....	16
2.2.1 Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet	16
2.2.2 Plný nárok na odpočet.....	16
2.2.3 Částečný nárok na odpočet	16
2.3 Daňová harmonizace v zemích EU.....	18
2.4 Sazby DPH.....	19
2.4.1 Vývoj sazeb DPH v České republice v letech 2010 – 2013	19
2.4.2 Uplatnění snížené sazby DPH.....	21
2.4.3 Sazby DPH v zemích EU	23
2.4.4 Vývoj sazeb DPH na vše, co ovlivňuje hospodaření zdravotnického zařízení v letech 2010 – 2013.....	28
2.5 Dopad změn sazeb DPH do hospodaření zdravotnických zařízení	29
2.5.1 Plátce DPH.....	29
2.5.2 Neplátce DPH	30
3 METODIKA	31
4 ANALÝZA DOPADU ZMĚN SAZEB DPH NA HOSPODAŘENÍ KONKRÉTNÍ NEMOCNICE.....	32
4.1 Charakteristika zdravotnického zařízení.....	32
4.1.1 Organizační struktura.....	33
4.1.2 Historie.....	34

4.2 Metoda měření dopadu změny sazeb DPH.....	37
4.3 Měření dopadu změn sazeb DPH.....	38
4.3.1 Dopad změn sazeb DPH na léky.....	38
4.3.2 Dopad změn sazeb DPH na zdravotnické potřeby.....	40
4.3.3 Dopad změn sazeb DPH na potraviny	41
4.3.4 Dopad změn sazeb DPH na odbornou literaturu	44
4.4 Shrnutí výsledků dopadu zvýšení snížené sazby DPH	45
4.5 Shrnutí výsledků dopadu zvýšení základní sazby DPH.....	46
5 ZÁVĚR	47
SUMMARY	49
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	50
SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ.....	53

1 ÚVOD

V současné době se čím dál více diskutuje o dani z přidané hodnoty (dále jen DPH), kde hlavním tématem k diskusi jsou časté změny v sazbách této daně. Před vstupem České republiky do Evropské unie byly uskutečněné změny prováděny primárně z důvodu harmonizace. Soudobým důvodem je především úsilí navýšit veřejné příjmy. Zvyšování sazeb DPH postihuje každého z nás. Větší břemeno nesou ovšem skupiny obyvatelstva s nízkým příjmem, jelikož z pohledu ročního příjmu je DPH regresivní. Daň z přidané hodnoty lze pokládat za progresivní z pohledu celoživotních příjmů, kdy se s velikostí nabytých příjmů navyšuje průměrné daňové břemeno.

K výrazným změnám sazeb DPH došlo v roce 2012 a 2013. V roce 2012 vzrostla snížená sazba o 4 procentní body a dosáhla tak hodnoty 14 %. Základní sazba zůstala na úrovni 20 %. Nadcházející rok s sebou přinesl další změny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o DPH). Tentokrát vzrostly obě sazby daně o 1 procentní bod, tj. snížená sazba na 15 % a základní sazba na 21 %.

Z hlediska DPH ve zdravotnictví lze nalézt různá specifika. Jedním ze specifíků je, že v tomto oboru převažují plnění osvobozená od DPH, pokud byly splněny všechny podmínky právních předpisů. Dalším specifíkem je situace, kdy s osvobozením výstupů nelze uplatňovat nárok na odpočet u přijatých plnění. Pro organizaci to znamená, že se DPH stane součástí nákladů. V praxi jsou často poskytována jak plnění osvobozená, tak i plnění zdanitelná a to s sebou nese velké nároky na zpracování DPH.

Zákon o DPH rozlišuje dva typy osvobozených plnění – s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet daně. Rozdíl spočívá v uplatnění DPH na vstupu. U plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně má plátce možnost uplatnit si DPH na vstupu, ale u plnění osvobozených bez nároku na odpočet nikoliv. V praxi se často vyskytne situace, kdy plátce daně uskutečňuje oba typy osvobozených plnění. V takovém případě má plátce nárok na odpočet daně pouze v krácené výši podle § 76 zákona o DPH. Plátců daně jsou tak povinni rozdělovat přijatá plnění na plnění s nárokem na odpočet a na plnění bez nároku na odpočet daně.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část se zaměřuje na charakteristiku daně z přidané hodnoty a její princip. Dále se blíže zabývá problematikou odpočtu daně na vstupu. Nelze opomenout sazby této daně – jejich vývoj

v České republice a ve vybraných zemích Evropské unie, dále dopad změn sazeb DPH na plátce a neplátce této daně. V praktické části bude představeno vybrané zdravotnické zařízení a následně u tohoto zdravotnického zařízení provedeme výzkum dopadu, který zapříčinily změny sazeb DPH v oblasti nákupů léků, zdravotnických potřeb, potravin, knih a časopisů v letech 2010 – 2013.

Hlavním cílem bakalářské práce je poukázání na problematiku dopadu procentuálních změn v sazbách DPH na hospodaření zdravotnického zařízení. Analýza bude provedena na zdravotnickém zařízení v Jihlavě. V závěru práce bychom měli zjistit, jak každé navýšení sazby DPH poškodilo zdravotnické zařízení v jednotlivých oblastech nákupů, a jak se s tím nemocnice vypořádala.

2 LITERÁRNÍ REŠERŠE

2.1 Principy DPH

Na začátek této bakalářské práce je nezbytné objasnit základní problematiku daně z přidané hodnoty. Její charakteristiku a principy fungování, kterými se tato daň vyznačuje.

2.1.1 Charakteristika DPH

DPH je jedna z nejdůležitějších daní pro veřejný rozpočet. V České republice byla zavedena 1. 1. 1993, kdy nahradila tzv. daň z obratu. Významnou roli v oblasti DPH hraje vstup České republiky do Evropské unie, který se uskutečnil 1. 5. 2004. DPH je povinnou daní v zemích Evropské unie. Harmonizace této daně postoupila velmi daleko. Především jsou harmonizovány předměty daně a jejich rozdělení mezi členské státy a sazby daně. (Vančurová & Láchová, 2014) Od data účinnosti zákona o DPH po vstupu do Evropské unie, byl tento zákon několikrát novelizován.

Předmětem této daně je dodání zboží (v tuzemsku), pořízení zboží z EU, poskytování služeb (v tuzemsku) a dovoz zboží ze třetích zemí. Souhrnně se to nazývá jako plnění a aby plnění bylo předmětem DPH, musí být uskutečněno osobou povinnou k dani, dále v rámci ekonomické činnosti a místo plnění v tuzemsku. Podstatou DPH je vybírání daně na každém stupni zpracování, nikoli z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno – zdanění přidané hodnoty. Vznikl ale technický problém v tom, co nově vytvořenou hodnotu tvoří. Tento problém je důvodem, proč se výše daně u DPH stanovuje nepřímou. (Vančurová & Láchová, 2014, stránky 288-291) „Každý daňový subjekt je povinen zdanit svou veškerou produkci, tj. v ekonomice lze nakupovat jen s daní.“ (Vančurová & Láchová, 2014, str. 288) Je mu tedy umožněno snížit daň, kterou odvedl státu, o daň, kterou sám zaplatil v cenách nákupů. (Vančurová & Láchová, 2014, str. 288)

2.1.2 Výhody a nevýhody DPH

V současné době převažují kladné názory pro DPH. V její prospěch oproti daním z obratu využívající se například v zaostalých afrických státech, je uváděna zejména:

- **neutralita** – konečný podíl daně v ceně zboží a služby odpovídá zákonné sazbě, nediskriminuje komodity s vyšším počtem stupňů zpracování a komodity s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní,
- **možnost zdanit služby** – zdařilé zdanění služeb, u kterých je větší pravděpodobnost daňových úniků,
- **výhodnost pro mezinárodní obchod** – z důvodu stoupajícího omezení daňových distorzí v mezinárodním obchodě u DPH, umožňuje technika DPH vývoz bez daně a tyto distorze jsou odstraněny v nejvyšší možné míře,
- **odolnost proti daňovým únikům** – na základě evidence o dani zaplacené z inputů snižuje daňové úniky, neboť každý má zájem o potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží; finanční úřad má přístup k dokladům o dodavatelských inputech a zdanitelných outputech,
- **spolehlivost výnosů pro stát** – zdaněná je nejen spotřeba, ale i služby, snižuje distorze ve výběru spotřebitelů, odolnost vůči daňovým únikům – to vše DPH řadí mezi výnosově silné nepřímé daně. (Kubátová, 2015, stránky 228-230)

Mezi nejvýznamnější argumenty „proti“ DPH můžeme zařadit:

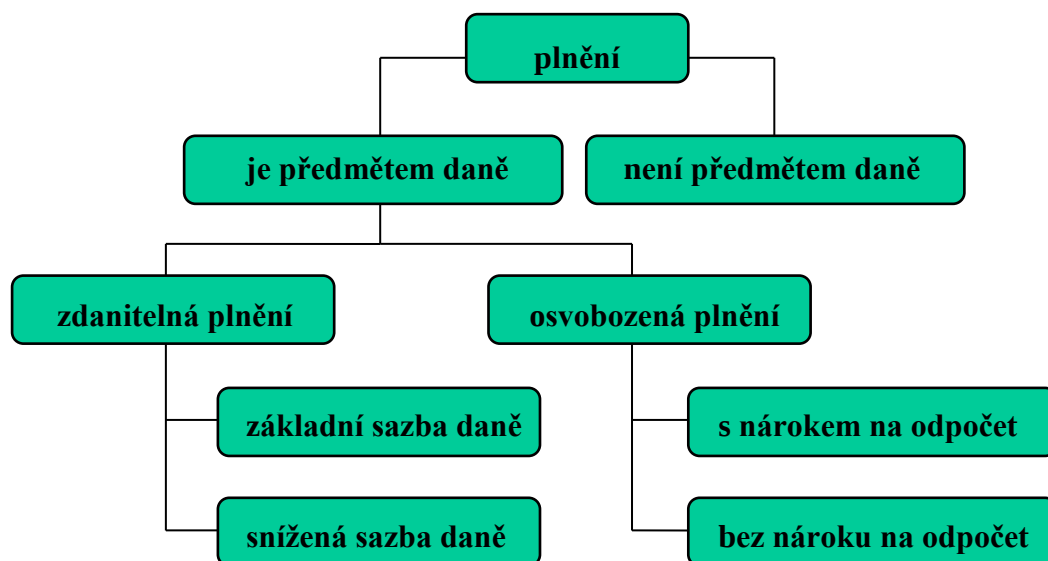
- **náročnost přechodu na novou daň** – k prosazení DPH je zapotřebí velmi silných politických tlaků; nutné překonat odpor veřejnosti k novince, registrovat subjekty daně a vyškolit je v používání této daně – velká administrativní a politická náročnost,
- **obavy ze zvýšení inflace** – fakt zvýšení výnosu daně oproti dani z obratu a hrozba zvýšení spotřebitelských cen. (Kubátová, 2015, stránky 230-231)

Argumenty „pro“ i „proti“ DPH jsou stále diskutovány a názory ekonomů či politiků nejsou pokaždé jednotné. V zemi, kde si DPH vyzkoušeli, se už nikdy nevrátili k jiným daním ze spotřeby. Jednou z příčin stability DPH v systému daní je nepochybně to, že hlavní argument proti ní, který zastává složitost, již není ve světě elektronických médií důležitý. (Kubátová, 2015, str. 232)

2.1.3 Druhy plnění z hlediska DPH

Při aplikaci DPH je jedním z prvotních kroků rozčlenění plnění na ta, která jsou předmětem daně, a která nikoliv. Zjednodušeně řečeno, že zákon o DPH se netýká těch plnění, která nejsou předmětem daně. K lepší orientaci pomůže následující obrázek (Hušáková & Matějková, 2012, str. 7):

Obrázek 1: Základní rozdělení plnění



Zdroj: vlastní zpracování podle (Vančurová & Láchová, 2014, str. 292)

Ze schématu je patrné, že v základním členění rozlišujeme plnění, která jsou předmětem DPH, a která předmětem DPH nejsou. Plnění, která jsou předmětem daně, se dále dělí na plnění zdanitelná a plnění osvobozená. U zdanitelných plnění se uplatňuje buď základní, nebo snížená sazba DPH. Osvobozená plnění se dále člení na taková, kdy má plátce nárok na odpočet daně na vstupu nebo plátce tento nárok nemá. (Hušáková & Matějková, 2012, str. 7)

Plnění lze ještě rozdělit na plnění uskutečněná, kterými se rozumí, že jsou to plnění uskutečňována plátcem pro jinou osobu, a dále na přijatá plnění, která naopak plátce přijímá od jiné osoby. (Hušáková & Matějková, 2012, str. 8)

2.1.4 Osvobozená plnění bez nároku na odpočet DPH

Princip fungování DPH je ten, že plátce přiznává DPH u „prodejů“, od nichž si ale může odečíst DPH ze svých nákupů od jiných plátců. V důsledku plátce odvede do státní pokladny pouze DPH z rozdílu prodejních a nákupních cen. Osvobozené plnění bez nároku na odpočet daně znamená, že plnění plátce je osvobozeno od DPH na výstupu, ale za cenu ztráty nároku na odpočet daně na vstupu. (Děrgel, 2013, str. 18) Plátce daně je povinen tato plnění uvést v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat tato plnění.

To znamená, že na organizaci (plátce DPH) tato plnění budou mít negativní dopad. Pokud organizace uplatňuje osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, tak zaplacená daň se vždy stává součástí pořizovací ceny a dostane se do nákladů – u dlouhodobého hmotného majetku skrze odpisy, u služeb přes určitý nákladový účet (např. 518 – Ostatní služby). Tím pádem se organizaci náklady zvyšují a musí hledat úsporná opatření, kterými by situaci vyrovnala.

V § 51- § 62 zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů je vymezeno dvanáct plnění zvýhodněné osvobozením od daně bez nároku na odpočet daně, která pro odběratele znamenají nemalou legální úsporu peněz z titulu DPH. Ve většině případů jde o nutnost vyplývající pro Českou republiku ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, ve znění pozdějších předpisů. (Děrgel, 2013, str. 18)

Dle zákona o DPH mezi tato plnění spadají:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek (§ 52),
- rozhlasové a televizní vysílání (§ 53),
- finanční činnosti (§ 54),
- penzijní činnosti (§ 54a),
- pojišťovací činnost (§ 55),
- převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§ 56),
- výchova a vzdělávání (§ 57),
- **zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58),**
- sociální pomoc (§ 59),
- provozování loterií a jiných podobných her (§ 60),
- ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 61),

- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (§ 62). (Pitner & Benda, 2015, str. 188)

Dle § 2 zákona č. 372/2011 Sb, o zdravotních službách (dále jen zákon o ZS), mezi zdravotní služby spadá:

- poskytování zdravotní péče a činnosti vykonávané jinými odbornými pracovníky (služby zdravotní péče definuje § 2 odst. 4 zákona o ZS),
- konzultační služby,
- nakládání s tělem zemřelého,
- zdravotnická záchranná služba,
- 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. (Pitner & Benda, 2015, str. 560)

Osvobození zdravotních služeb

Podle novelizovaného znění § 58 odst. 1 zákona o DPH od 1. 4. 2012, jsou od daně osvobozeny zdravotní služby v případě splnění všech uvedených podmínek:

- jedná se o služby vymezené zákonem o ZS,
- jsou poskytované osobou zdravotních služeb, přičemž rozsah poskytovaných zdravotních služeb je vymezen v jeho oprávnění,
- jedná se o aktivitu s léčebným záměrem nebo chránící lidské zdraví.

Dále platí, že pro aplikaci osvobození od DPH podle § 58 zákona o DPH není rozhodující způsob hrazení dané služby, např. pacientem, z veřejného zdravotního pojištění nebo jinou osobou. Dále je pro uplatnění osvobození od daně rozhodující účel a cíl těchto služeb. Za služby osvobozené od daně nelze již považovat dle § 58 zákona o DPH např.:

- odběry krve pro policii,
- laboratorní rozborů pro policii či soudy,
- rozborů pro určené otcovství,
- lékařské posudky např. pro účely soudního sporu,

- administrativní úkony ve zdravotnictví,
- většina úkonů estetické chirurgie.

V případě regulačního poplatku platí, že tento poplatek je součástí ceny za poskytnutou službu/dodání zboží. U estetické chirurgie se osvobození uplatní jen v případech, kdy je zákrok proveden se zřetelem na zdravotní stav pacienta, tedy nikoliv na jeho žádost. Plnění prováděna očními optiky nejsou plněními osvobozenými dle § 58 odst. 1 zákona o DPH. V souvislosti s uplatňováním DPH u zdravotních služeb se setkáváme i s tzv. „službou úzce související se zdravotní službou“. Jedná se o služby přímo se vztahující k poskytované zdravotní službě vymezené dle § 58 zákona o DPH. Především jde o stravovací a ubytovací služby, o nutný pobyt doprovodu při hospitalizaci pacienta, aj. (Pitner & Benda, 2015, stránky 560-563)

Osvobození při dodání zdravotního zboží

Do základu daně se při poskytnutí zdravotní služby zahrnuje také materiál přímo související s danou službou (dle § 36 odst. 3 písm. f) zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 51 odst. 2 zákona o DPH). Jedná se zejména o podaná léčiva, zdravotnické prostředky, zdravotnický materiál, aj. Podle § 58 odst. 2 zákona o DPH platí osvobození u dodání zdravotního zboží. (Pitner & Benda, 2015, str. 564) Dodáním zdravotního zboží se rozumí dodání:

- lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka,
- stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zákona upravujícího zdravotnické prostředky, stomatologickými laboratořemi a oprav těchto výrobků. (Hušáková & Matějková, 2012, str. 18)

Zákon o DPH dále stanoví, že dodáním zdravotního zboží pro účely tohoto zákona není výdej nebo prodej:

- léčiv,
- potravin pro zvláštní výživu,
- zdravotnických prostředků pro lékařský předpis i bez lékařského předpisu.

Podle § 58 odst. 4 zákona o DPH je osvobozeno i veřejné zdravotní pojištění ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění (Hušáková & Matějková, 2012, str. 18)

2.2 Uplatnění odpočtu daně na vstupu

Nárok na odpočet daně představuje finanční plnění, které plátce DPH může za určitých podmínek žádat po finančním úřadu. Proto se tato kapitola zaměřuje na problematiku nároku odpočtu daně na vstupu v případě, kdy plátce daně uskutečňuje osvobozená i zdanitelná plnění.

2.2.1 Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou vypsány v § 73 zákona o DPH. Mezi pravidla patří například:

Plátce daně je povinen mít daňový doklad při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po 3 letech. Tato lhůta začíná běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém vznikl nárok na odpočet daně. Je-li částka daně uvedená na přijatém daňovém dokladu vyšší než částka, která má být podle zákona o DPH uplatněna, je plátce povinen uplatnit nárok na odpočet daně ve výši daně stanovené zákonem. V opačném případě, kdy je uvedená částka daně nižší než která má být podle zákona o DPH uplatněna, je plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen ve výši odpovídající dani uvedené na daňovém dokladu. (Pitner & Benda, 2015, str. 244)

2.2.2 Plný nárok na odpočet

Tento nárok na odpočet lze uplatnit pouze u přijatých zdanitelných plnění na vstupu použitých pro zdanitelná plnění nebo u plnění osvobozených s nárokem na odpočet. (Pech, 2013, stránky 2-4)

2.2.3 Částečný nárok na odpočet

V případě přijatého plnění existují dvě možnosti uplatnění částečného nároku:

- **nárok na odpočet daně v poměrné výši** (§ 75 zákona o DPH) - má plátce tehdy, kdy použije přijaté zdanitelné plnění k ekonomickým činnostem a zároveň pro účely s nimi nesouvisející. Výše odpočtu daně se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce. Poměrný koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.

- **nárok na odpočet daně v krácené výši** (§ 76 zákona o DPH) - v případě, kdy plátce použije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností jak pro plnění s nárokem na odpočet daně, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Výše odpočtu se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění a koeficientu. Koeficient se vypočte jako procentní podíl. V čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně. (Pitner & Benda, 2015, stránky 249-253)

2.3 Daňová harmonizace v zemích EU

Daňovou harmonizací se rozumí spolupráce mezi zeměmi EU, která spočívá v přizpůsobování sjednocení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel. Harmonizuje se jak konstrukce daní, tak i jejich administrativy. U každé daně probíhá harmonizace vždy ve třech fázích. První fází je klasifikace daně, která má být harmonizována. Poté dochází k harmonizaci daňového základu a následně je nutné harmonizovat sazby daně. (Široký, 2015, str. 93)

Jednotlivé fáze harmonizace z pohledu daně z přidané hodnoty:

- V první fázi se rozhodovalo o sjednocení typu nepřímé daně v členských zemích, a dále, který ze systémů nepřímých daní použít. Jednoznačným rozhodnutím bylo, že členské země mají povinnost zrušit hromadné daňové systémy nepřímého zdanění a zavést DPH. Tuto povinnost stanovila Směrnice 67/227/EHS.
- V procesu další fáze se sjednocoval daňový základ DPH. Jednotný výklad základních pojmů u DPH, předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění, stanovila Směrnice 77/388/EHS.
- V poslední fázi harmonizace DPH se vyskytl problém ve sjednocení počtu daňových sazeb a samotné sazby daně. V roce 1993 zavedla Směrnice 92/77/EHS pravidlo jedné základní sazby v minimální výši 15 % a výskyt nejvýše dvou snížených sazeb v minimální výši 5 %.

2.4 Sazby DPH

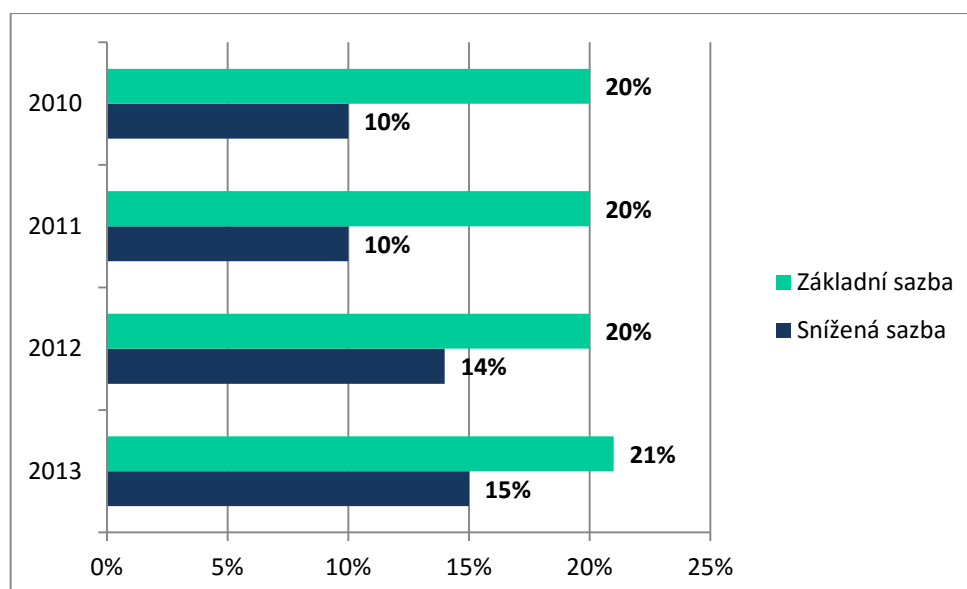
Většina zemí, které mají zavedený systém DPH, používá více sazeb, přestože systém s více sazbami je náročnější. Důvodem je snaha o snížení regresivnosti dopadu daně. Nižší sazby jsou uvalovány na předměty a služby základní potřeby (potraviny, energie, bydlení). Vyšší či základní sazby jsou určeny pro luxusní statky a používá se i v případech, které nejsou výslovně uvedené v zákoně o DPH nebo v jeho přílohách. (Kubátová, 2015, str. 234)

V České republice je tedy sazba DPH diferencovaná a lineární, tzn., že daň roste úměrně růstu daňového základu. Sazby daně se opakovaně zvyšovaly nejvíce v posledních sedmi letech. Zvyšování se týkalo více snížené sazby, která je nyní 3x vyšší než v roce 2008. Do roku 2014 měla daň dvě úrovně, ovšem v roce 2015 přibyla druhá snížená sazba. (Vančurová & Láchová, 2014, str. 300)

2.4.1 Vývoj sazeb DPH v České republice v letech 2010 – 2013

V letech 2010 – 2013 proběhlo pár změn ohledně DPH. Změny se týkaly jak procentuální výše sazeb, tak i předmětů a služeb, které spadají do snížené sazby DPH. V níže uvedeném grafu jsou patrné změny v procentuální výši sazeb DPH.

Graf 1: Vývoj sazeb DPH v letech 2010 – 2013



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 1 jsou patrné změny v sazbách daně, které se uskutečnily v roce 2012 a 2013 oproti roku 2010. Od 1. ledna 2012 byly připraveny dvě novely:

- **zákonem č. 370/2011 Sb.** se upravují sazby DPH v souvislosti s důchodovou reformou, a to: od roku 2012 dojde ke zvýšení snížené sazby z 10 % na 14 % a od roku 2013 pak ke sjednocení základní a snížené sazby na 17,5 %. Navíc se od 1. 1. 2012 opravují některé nepřesnosti ve znění zákona o DPH platném do konce roku 2011,
- **zákonem č. 375/2011 Sb.,** který vnese s účinností od 1. 4. 2011 do zákona o DPH změny v souvislosti se zdravotní reformou. (Brychta, 2012, stránky 16-20)

Koncem roku 2012 byl zákon o DPH obzvlášť v centru pozornosti z důvodu jednání o tom, jaké sazby daně a v jaké výši budou od 1. 1. 2013 platit a zda se změní nebo nezmění i rozsah zboží a služeb, pro které bude platit snížená sazba daně. Jednalo se o dva zákony:

- **zákon č. 500/2012 Sb.,** o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů - návrh obsahuje zvýšení obou sazeb DPH o 1 %, a to na přechodnou dobu od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2015.
- **zákon č. 502/2012 Sb.,** kterým se mění zákon o DPH, ve znění pozdějších předpisů. (Pitner, 2013, stránky 18-19)

Ovšem v roce 2011 byl schválen zákon č. 370/2011 Sb., který se týká jednotné sazby DPH ve výši 17,5 % platné od 1. 1. 2013. Proto novela DPH řeší jednotnou sazbu daně a související změny zákona o DPH tak, že obsahuje části zákona č. 370/2011 Sb., které „odsouvají“ platnost jednotné sazby daně a souvisejících změn na 1. 1. 2016. (Pitner, 2013, stránky 18-19)

V rozsahu zboží a služeb spadající pod sníženou sazbu daně, došlo k přeřazení dvou skupin zboží ze snížené sazby DPH do základní. Týkalo se to dětských plen a částí zdravotnických prostředků. U zdravotnických prostředků (v příloze č. 1 k zákonu o DPH) se snížená sazba daně vztahuje na zboží, které je určeno pro osoby se zdravotním postižením ke zmírnění nebo léčení jejich potíží a pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených. (Pitner, 2013, stránky 18-19)

Nakonec byl zákon o DPH od 1. ledna 2013 změněn zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů, a zákonem č. 502/2012 Sb., o změně zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Zůstaly v platnosti dvě sazby DPH, a to snížená sazba DPH ve výši 15 % a základní sazba 21 %. V roce 2014 se neuskutečnily žádné změny v sazbách

daně z přidané hodnoty, tzn., že snížená i základní sazba měla stejnou procentuální výši jako v roce 2013.

Na základě novel (zákon č. 262/2014 Sb. a zákon č. 360/2014 Sb.) zákona o DPH účinných od 1. 1. 2015 došlo k nejzásadnější změně v zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 % a vymezení okruhu zboží podléhající této sazbě. Základní sazba daně ve výši 21 % a první snížená sazba daně ve výši 15 % zůstala v platnosti i nadále. (Pitner & Benda, 2015, str. 630)

V níže uvedené tabulce je vývoj sazeb DPH v České republice od zavedení této daně.

Tabulka 1: Vývoj počtu a velikostí sazeb DPH v ČR

Datum	Počet sazeb	Snížená sazba (v %)	Základní sazba (v %)	Datum	Počet sazeb	Snížená sazba (v %)	Základní sazba (v %)
1. 1. 1993	2	5	23	1. 1. 2010	2	10	20
1. 1. 1995	2	5	22	1. 1. 2012	2	14	20
1. 5. 2004	2	5	19	1. 1. 2013	2	15	21
1. 1. 2006	2	9	19	1. 1. 2015	3	10; 15	21

Zdroj: vlastní zpracování podle (Široký, 2015, str. 76)

2.4.2 Uplatnění snížené sazby DPH

V České republice splňuje snížená sazba úroveň minimální základní sazby podle pravidel Evropské unie. Dále směrnice Evropské unie reguluje uplatnění snížené sazby daně nebo toto uplatnění podléhá vydaným podmínkám pro konkrétní státy. Vymezení zboží a služeb, u kterých lze použít sníženou sazbu daně má určité důvody. Jedná se o sociální důvody, kde se snížená sazba používá u základních životních potřeb (potravin, léky a zdravotnický materiál). Dalšími důvody jsou kulturně sociální, kam lze zahrnout knihy, noviny a časopisy, stavby pro sociální bydlení. (Vančurová & Láchová, 2014, str. 301)

K 1. 4. 2012 bylo zákonem č. 375/2011 novelizováno ustanovení § 51 a § 58 zákona o DPH v souvislosti s přijetím zákona o ZS a dalších. *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 Soudního dvora Evropské unie (dále jen „ESD“).*“ (Pitner & Benda,

2015, str. 560) Na základě zákonem nově používaných pojmů byl novelizován text Příloh č. 1 a č. 2 zákona o DPH. Byl zaveden nový pojem „zdravotní služba“ (§ 2 odst. 2 a odst. 3 zákona o ZS).

Zákon o DPH byl opět novelizován k 1. 1. 2013. Došlo ke změně sazby daně u zdravotnických prostředků a podstatně se změnil obsah zboží podléhající snížené sazbě. Rozsah zdravotnických prostředků spadající po sníženou sazbu daně byl nově vymezen s cílem harmonizace uplatňování snížené sazby DPH se směrnicí Rady 2006/112/ES. (Pitner & Benda, 2015, str. 569)

Zdravotnický prostředek vymezuje zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ZP“). Definici zdravotního prostředku nalezneme v § 2 zákona o ZP a podmínky jeho užívání upravuje § 4 stejného zákona. Nejčastěji se jedná o prostředek určený pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižené osoby, k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění důsledků postižení. Zdravotním postižením se rozumí i nemoc nebo úraz. Pokud jsou splněny všechny níže uvedené podmínky, jedná se o zdravotnický prostředek podléhající snížené sazbě DPH:

- zboží je zařazené do číselného kódu HS 01 – 96,
 - jde o zdravotnický prostředek dle zákona o ZP,
 - jedná se o zdravotnický prostředek určený pro výlučnou potřebu pacienta k léčení zdravotního postižení nebo zmírnění důsledků postižení,
 - zdravotnický prostředek je zařazený do některé ze skupin oddílu A přílohy č. 3, případně je uvedený v příloze č. 4, oboje zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění,
 - nejedná se o zdravotnický prostředek z oddílu B přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění,
 - nejde o tampony vinuté vatu buničitou, stomické deodorační prostředky a paruku.
- (Pitner & Benda, 2015, stránky 570-571)

Seznamu služeb podléhajících snížené sazbě je věnovaná příloha č. 2 v zákoně o DPH. Snížená sazba se aplikuje zejména na:

- sociální služby – sociální a zdravotní služby (nejsou-li osvobozeným plněním bez nároku na odpočet), dále na péči o děti, staré, nemocné a zdravotně postižené,

- kulturně sociální služby – do této skupiny spadá vstupné na kulturní a sportovní akce, dále činnosti spisovatelů, skladatelů a jiných výkonných umělců, služby posiloven a fitcenter,
 - pravidelná hromadná přeprava osob – pozemní, vodní, letecká,
 - ubytovací služby,
 - stavební a montážní práce a opravy staveb pro bydlení a
 - úprava a rozvod vody, sběr, svoz a zpracování komunálního odpadu.
- (Pitner & Benda, 2015, str. 445)

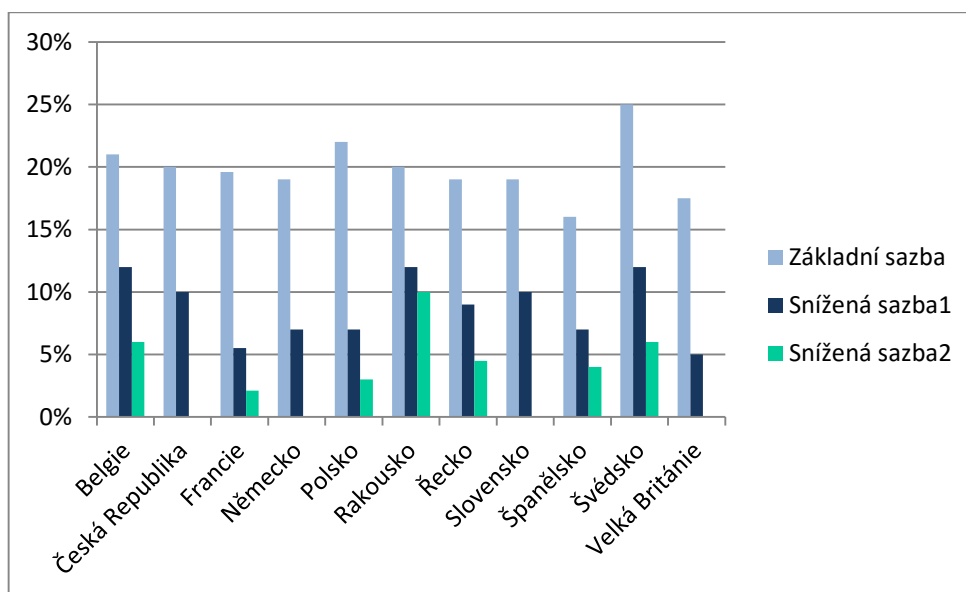
Příloha č. 3 k zákonu o DPH obsahuje seznam zboží, které podléhá snížené sazbě. Jednotlivé položky jsou vymezeny číselným kódem Harmonizovaného systému a slovním popisem. Jedná se například o:

- potraviny a nápoje, vyjma alkoholických a krmiva pro zvířata, živá zvířata, semena, rostliny a přísady určené k přípravě potravin,
- farmaceutické výrobky určené pro humánní medicínu – radiofarmaka, sorbit pro diabetiky, aspartam, sacharin a jeho soli, antibiotika,
- knihy, brožury, noviny a časopisy, obrázkové knihy a alba, pokud reklama nepřesahuje 50 % plochy,
- zdravotnické prostředky určeny pro osobní potřebu zdravotně postižených osob či nemocných – ortopedické a protetické pomůcky, obvazový materiál, dioptrické brýle a čočky, apod.,
- palivové dřevo, třísky, piliny a dřevěný odpad a zbytky, pokud jsou určeny jako palivo. (Pitner & Benda, 2015, str. 451)

2.4.3 Sazby DPH v zemích EU

Pro srovnání stavu v České republice v souvislosti se sazbami DPH je tato kapitola zaměřená na vývoj sazeb DPH ve vybraných zemích EU. Vývoj sazeb DPH v zemích EU je vyobrazen také v letech 2010 – 2013. Obecně v zemích EU nesmí být základní sazba vyšší než 25 %, snížená sazba nižší než 5 % a mohou být dvě snížené sazby. Pokud se některý stát z toho vymyká, jedná se o výjimku vyjednanou při jeho vstupu do EU. Ovšem tyto výjimky se EU snaží postupně odbourat.

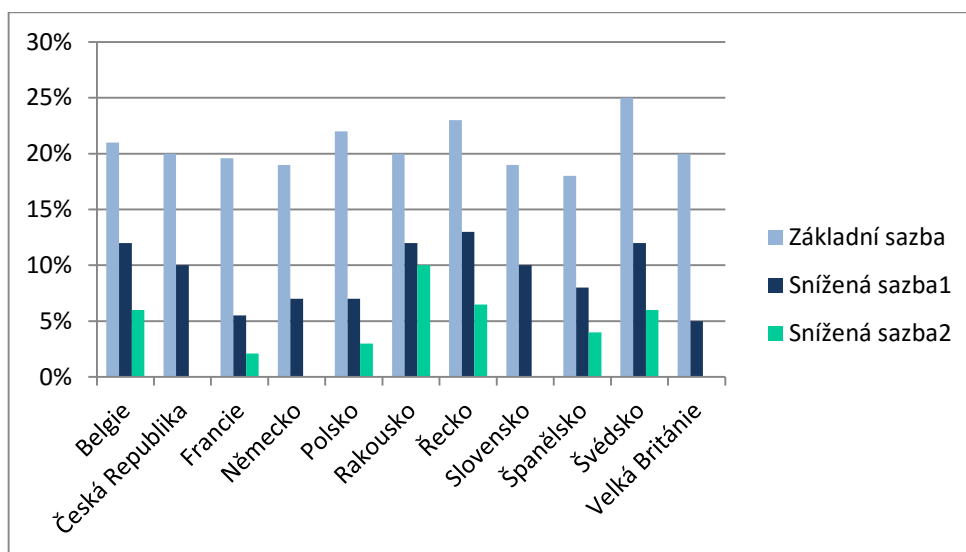
Graf 2: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2010



Zdroj: vlastní zpracování podle (ucetnikavarna.cz, n.d.)

Z Grafu 2 je patrná různorodost počtu daňových sazeb členských zemí. Většina uvedených zemí využívá základní sazbu a dvě snížené sazby. Dále lze z grafu rozpoznat velké rozdíly mezi základní a první sníženou sazbou u některých zemí. Největší rozdíl mezi základní a první sníženou sazbou je ve Francii (19,5 % a 5,5 %), v Polsku (22 % a 7 %) a ve Švédsku (25 % a 5 %). Nejvyšší základní sazbu daně má Švédsko ve výši 25 % a nejnižší základní sazbu má Španělsko (16 %). Z pohledu první snížené sazby jí má nejvyšší Belgie, Rakousko a Švédsko ve výši 12 % a nejnižší je ve Velké Británii (5 %). Česká republika má druhou nejvyšší 1. sníženou sazbu DPH u uvedených členských států.

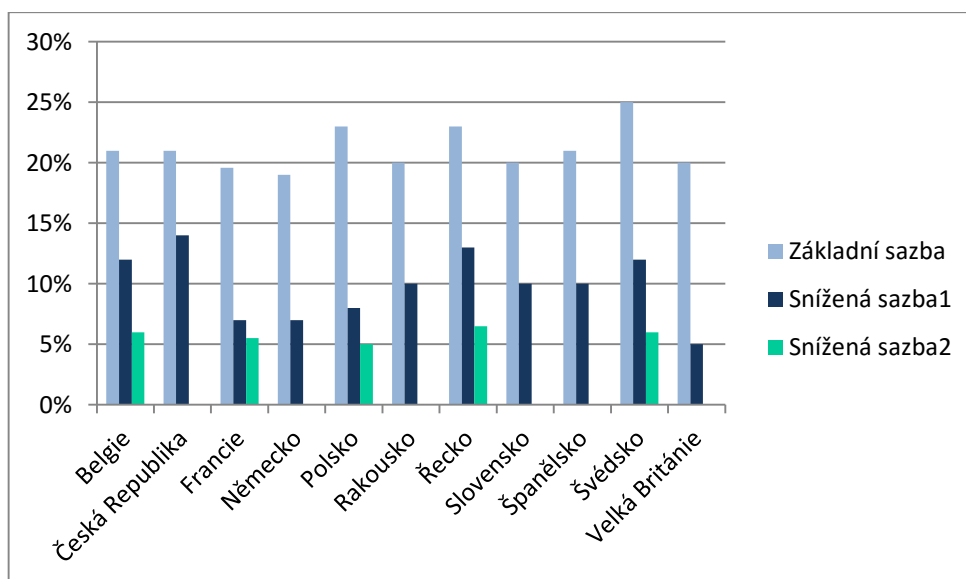
Graf 3: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2011



Zdroj: vlastní zpracování podle (firmy.finance.cz, 2011)

Oproti roku 2010 je z Grafu 3 vidět nárůst sazeb DPH ve třech členských zemích. Jednalo se o Řecko, kde se základní a první snížená sazba zvýšila o 4 procentní body (na 23 % a 13 %) a druhá snížená sazba vzrostla o 2 % (na 6,5 %). Ve Španělsku byl nárůst základní sazby o 2 % a první snížené sazby o 1 procentní bod (18 % a 8 %). Poslední změna proběhla ve Velké Británii, kdy se základní sazba zvýšila z 17,5 % na 20 %. Česká republika má stejnou základní sazbu DPH jako v Rakousku a ve Velké Británii. Největší rozdíl mezi základní a 1. sníženou sazbou je viditelný ve Francii, v Polsku a ve Velké Británii.

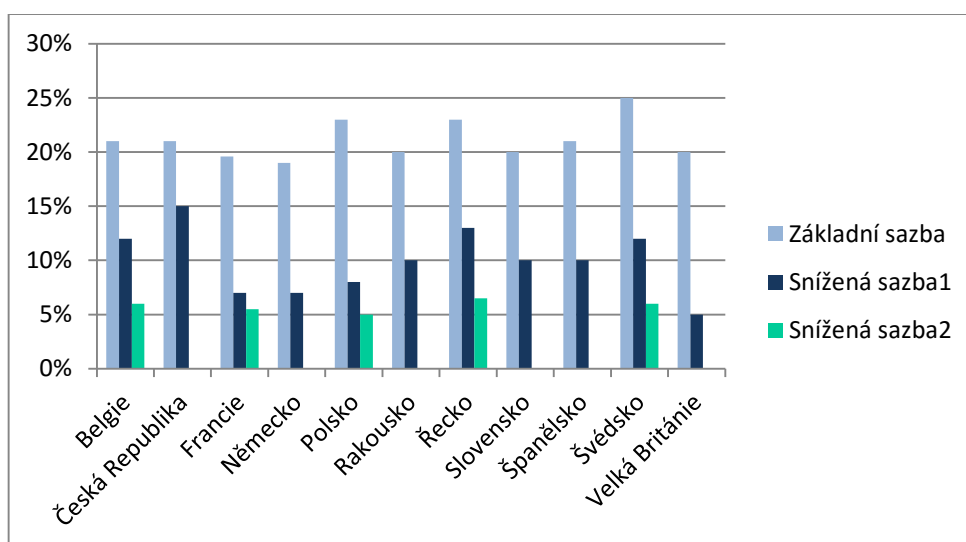
Graf 4: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2012



Zdroj: vlastní zpracování podle (ucetnikavarna.cz, 2012)

Na Grafu 4 jsou viditelné změny sazeb DPH v roce 2012 oproti roku 2011. Jednalo se o nárůst jednotlivých sazeb a o zrušení druhé snížené sazby. Výše základních sazeb DPH vzrostly v České republice (21 %), v Polsku (23 %), na Slovensku (20 %) a ve Španělsku (21 %). První snížená sazba vzrostla v České republice (14 %), ve Francii (7 %), v Polsku (8 %) a ve Španělsku (10 %). Procentuální výše druhé snížené sazby se změnila ve Francii (5,5 %), v Polsku (5 %) a v Rakousku tato sazba zanikla. Česká republika má v tomto roce nejvyšší 1. sníženou sazbu DPH.

Graf 5: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2013



Zdroj: vlastní zpracování podle (ucetnikavarna.cz, 2013)

Z Grafu 5 lze vyčíst, že v České republice se zvýšila první snížená sazba daně o 1 procentní bod (15 %). Velká Británie zavedla tzv. nulovou sazbu DPH (0 %), která se vztahuje na potraviny, knihy, noviny, farmacie, lékařství, osobní dopravu a na dětské oblečení. I v tomto roce má Česká republika nejvyšší 1. sníženou sazbu DPH a společně s Belgií mají třetí nejvyšší základní sazbu DPH. Nejvyšší základní sazba je ve Švédsku (25 %) a nejmenší v Německu ve výši 19 %.

Evropská unie vytyčuje zboží a služby, které mohou spadat do snížené sazby DPH. To ale neznamená, že všechny členské země tak učiní. Každá členská země se sama rozhodne, zda vybrané zboží a služby zahrne též do snížené sazby daně. V České republice v roce 2013 patří mezi zboží podléhající snížené sazbě DPH zejména potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických nápojů), knihy, noviny, časopisy, vybrané léky a zdravotnické prostředky pro zdravotně postižené.

Následující tabulka obsahuje výše vyjmenované typy zboží, které spadají do snížené sazby daně v roce 2013 a vybrané členské země EU, které tyto produkty též zařadily do snížené sazby a jejich procentuální výše.

Tabulka 2: Vybrané zboží podléhající snížené sazbě DPH ve vybraných zemích EU

Zboží	Snížená sazba 1	Snížená sazba 2	Snížená sazba 3
Potraviny	Německo (7 %) Rakousko (10 %) Řecko (13 %) Slovensko (10 %) Švédsko (12 %)	Belgie (6 %) Francie (5,5 %) Polsko (5 %) Španělsko (4 %)	-
Knihy	Německo (7 %) Rakousko (10 %) Slovensko (10 %)	Belgie (6 %) Francie (5,5 %) Řecko (6,5 %) Švédsko (6 %)	-
Noviny	Německo (7 %) Rakousko (10 %)	Belgie (6 %) Řecko (6,5 %) Španělsko (4 %)	Francie (2,1 %)
Léky	Francie (7 %) Německo (7%) Polsko (8 %) Rakousko (10%) Řecko (13 %)	Belgie (6 %)	-
Zdravotnické výrobky	Slovensko (10 %) Španělsko (10 %)	-	-

Zdroj: vlastní zpracování podle (vatlive.com, 2013)

Z Tabulky 2 lze vidět, že z vybraných členských zemí EU uvedené v grafech, zde není nikde zařazená Velká Británie. Je to z toho důvodů, že ve Velké Británii toto zboží spadalo pod tzv. nulou sazbou DPH. Zdravotnické výrobky patřily do snížené sazby pouze na Slovensku a ve Španělsku. Léky jsou ve snížené sazbě ve většině vybraných zemí EU, ale na Slovensku, ve Španělsku a ve Švédsku patřily léky v roce 2013 do základní sazby DPH. Noviny neměly ve snížené sazbě na Slovensku, ve Švédsku a v Polsku. Naopak knihy byly zatížené na Slovensku a ve Švédsku sníženou sazbou daně, ale v Polsku patřily mezi zboží podléhající základní sazbě daně. Potraviny byly zařazené ve snížené sazbě ve všech vybraných zemích EU.

2.4.4 Vývoj sazeb DPH na vše, co ovlivňuje hospodaření zdravotnického zařízení v letech 2010 – 2013

Protože vliv změn sazeb DPH bude v této práci dokazován na zdravotním zařízení, je tato kapitola věnovaná dalším faktorům, které mohou ovlivnit hospodaření zdravotního zařízení. Konkrétně při změně sazby daného typu služby či zboží.

Je zřejmé, že nejvíce zdravotnická zařízení ovlivňují změny sazeb u zdravotnického zboží a služeb. Hodně zboží a služeb spadá po snížené sazbě DPH (kapitola 2.4.2 Uplatnění snížené sazby). Proto vývoj sazeb DPH u zdravotnických prostředků, zboží a služeb nebude zde více rozebírán.

Mezi další nezbytné služby a zboží, které se podstatně podílí na hospodářském výsledku zdravotnického zařízení, patří například dodání elektrické energie, vody, tepla, plynu, dále svoz a likvidace odpadů, telefonní a bankovní poplatky, potraviny, knihy a další tiskoviny.

Energie, voda, teplo, plyn, likvidace odpadů, telefonní a bankovní poplatky spadají do základní sazby DPH. V letech 2010 – 2013 se procentuální výše základní sazby změnila pouze v roce 2013. Tehdy se zvýšila o 1 % bod z 20 % na 21 %.

Potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických), knihy a časopisy jsou zařazené pod sníženou sazbou daně. Snížená sazba DPH se změnila celkem dvakrát v letech 2010 – 2013. První změnu přinesl rok 2012, kdy zvýšení bylo o 4 % body a hned v dalším roce opět vzrostla, a to o 1 % bod, tedy na 15 %.

Největší dopad na hospodaření zdravotnického zařízení měl nepochybně rok 2013. Změnila se sazba obou typů sazeb DPH a navíc z pohledu zdravotnického zařízení, se většina zdravotnického materiálu přesunula ze snížené do základní sazby daně. Zdravotnická zařízení musela proto hledat úsporná opatření v oblasti nákupů léků a materiálu. Zvýšení DPH může zůstat v nákladech zdravotnického zařízení bez odpovídajícího navýšení plateb od zdravotních pojišťoven a náklady na dodatečné odvody do státního rozpočtu z důvodu přesunu zdravotnického materiálu do základní sazby DPH nemusí být kryty výnosy od zdravotních pojišťoven.

2.5 Dopad změn sazeb DPH do hospodaření zdravotnických zařízení

2.5.1 Plátce DPH

Plátce DPH je osobou registrovanou k dani na finančním úřadě. Vykonává ekonomické činnosti a uskutečňuje zdanitelná plnění. Dále má nárok na odpočet DPH na vstupu a povinnost odvádět daň ze zdanitelných plnění. Prodejní ceny musí být zvýšeny o DPH. Podává daňové přiznání k DPH, případně Souhrnné hlášení.

Pokud se u zdravotního zboží a služeb zvýší procentuální výše sazby DPH, bude to mít vždy negativní dopad na hospodářský výsledek zdravotnického zařízení. Zvýšení sazby daně se promítne v nákladech organizace. Zdravotnické zařízení poté musí nalézt úsporná opatření. Může se jednat například o:

- nemocnice bude vyjednávat s dodavateli zboží a služeb,
- zažádá si o vyšší dotace,
- zaměstnancům nemocnice nebude navýšena mzda nebo se mzda sníží,
- zmenší objem finančních prostředků určených pro investice, a jiné.

Další možností pro zdravotnická zařízení jsou zdravotní pojišťovny. Zdravotní pojišťovny by měly nárůst cen kompenzovat navýšením ceny zdravotnických výkonů, které mají jednotlivé zdravotní pojišťovny za výkony nemocnice platit. Ale ne vždy to zdravotní pojišťovny dodrží.

Změny v přístupu uplatnění DPH u zdravotních služeb a zboží mají u plátců daně dopad na vedení daňové evidence. Do daňové evidence se tak musí promítnout vykazování těchto činností, u kterých již nebude možné uplatnit osvobození podle § 58 zákona o DPH, ale bude u nich uplatňována daň na výstupu s příslušnou sazbou daně. Daňová evidence musí být vedena v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 zákona o DPH. (Pitner & Benda, 2015, str. 565)

Pokud se některé zdravotní služby a zboží stane z osvobozených plnění plněními zdanitelnými, vznikne plátcovi nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahující se na tyto služby a zboží. Odpočet daně bude uplatňován dle podmínek daných ustanovením § 73 zákona o DPH. (Pitner & Benda, 2015, str. 565)

2.5.2 Neplátce DPH

Neplátce DPH znamená, že se jedná o osobu povinnou k dani. Vykonává ekonomickou činnost, ale není registrován k dani z přidané hodnoty. Proto nemá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu. Dále neodvádí daň ze svých plnění a nepodává přiznání k DPH. Důvodem je, že nesplnil limit pro povinnou registraci k DPH a neregistroval se dobrovolně nebo provozuje jen činnosti osvobozené bez nároku na odpočet.

Zdravotní služby a zboží, u kterého už nebude možné aplikovat osvobození od daně, budou zdanitelnými plněními dle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o DPH. Tato uskutečněná zdanitelná plnění budou tedy vstupovat do obrátu podle § 6 zákona o DPH a u některých poskytovatelů proto dojde ke zvýšení obrátu sledovaného pro povinnou registraci a stanou se tak plátcí daně. (Pitner & Benda, 2015, str. 565)

3 METODIKA

Hlavním cílem této bakalářské práce je charakteristika DPH a dále poukázání na problematiku dopadu procentuálních změn v sazbách DPH na hospodaření zdravotnického zařízení. Zkoumání problematiky dopadu změn sazeb DPH bude provedeno na zdravotnickém zařízení v krajském městě kraje Vysočiny na Nemocnici Jihlava, příspěvková organizace (dále jen Nemocnice Jihlava).

Bakalářská práce zahrnuje několik kroků a to takovým způsobem, aby se co nejlépe dosáhlo předem stanoveného cíle. Prvním krokem bylo zpracování literárního přehledu pro zadané téma, který slouží jako východisko při zpracování této práce. Byla vymezena charakteristika a princip této daně. Dále bylo vymezeno uplatnění odpočtu daně na vstupu a daňová harmonizace v zemích Evropské unie. Předposlední podkapitola byla zaměřená na sazby DPH a jejich vývoj během roku 2010 až 2013. Poté byl vymezen dopad změn sazeb u této daně na plátce a neplátce daně. Veškerá odborná literatura, ze které byly čerpány informace, je uvedena na konci bakalářské práce.

Druhým krokem bude popsána charakteristika vybraného zdravotnického zařízení a to taková, aby se čtenář snadno a rychle dozvěděl základní informace. Všechny data o zdravotnickém zařízení, která jsou v praktické části využita a analyzována, byla poskytnuta od kvalifikovaných zaměstnanců a s velkou ochotou.

Následuje popis metody měření dopadu procentuálních změn sazeb DPH a samotná analýza dopadu těchto změn na hospodaření vybraného zdravotnického zařízení za roky 2010 – 2013. Konkrétně bude analýza zaměřena na nákup léků, zdravotnických potřeb, potravin, knih a časopisů.

Posledním krokem bude shrnutí výsledků analýzy dopadu procentuální změny ve snížené sazbě daně a shrnutí výsledků analýzy dopadu změny v základní sazbě daně. V závěru práce pak bude konstatováno, jak se se zvýšením DPH organizace vyrovnala.

4 ANALÝZA DOPADU ZMĚN SAZEB DPH NA HOSPODAŘENÍ KONKRÉTNÍ NEMOCNICE

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit důsledky změn sazeb DPH uskutečněných v letech 2010 až 2013 u konkrétní nemocnice. Pro výzkum jsem zvolila krajskou Nemocnici Jihlava v Jihlavě pro kraj Vysočina, protože se nachází nejbližze v okolí mého bydliště a neměla jsem problém s poskytnutím příslušných dat k výzkumu.

K výzkumu byly vybrány čtyři okruhy zboží:

- léky,
- zdravotnické potřeby,
- potraviny,
- knihy a časopisy.

První dva body se podstatně podílí na výsledku hospodaření organizace. Potraviny jsou pro organizaci nepostradatelné, jak z hlediska pacientů, tak i z hlediska zaměstnanců. Co se týká odborné literatury, tak zaměstnanci nemocnice se musí ve svém oboru stále vzdělávat. Vedení nemocnice musí zase sledovat legislativu a zákony, které se vztahují na zdravotnictví.

4.1 Charakteristika zdravotnického zařízení

Nemocnice Jihlava byla zřízena na základě zřizovací listiny schválené usnesením č. 074/02/2003/ZK na jednání Zastupitelstva Kraje Vysočina dne 31. března 2003. Organizace poskytuje zdravotní péči, ve které je zahrnuta ambulantní a lůžková základní a specializovaná diagnostická a léčebná péče, nezbytná preventivní péče a lékárenská činnost. Dále provádí vědeckou, vzdělávací a informační činnost ve zdravotnictví, již se zejména rozumí provádění klinického hodnocení účinků léků a nové zdravotnické techniky, vědeckovýzkumná činnost, pregraduální výchova zdravotnických pracovníků, postgraduální a kontinuální vzdělávání pracovníků ve zdravotnictví a zajištění činností odborné knihovny. Organizace se dále zabývá doplňkovými činnostmi, kterými jsou:

- příprava a prodej obědů cizím strávníkům,
- příprava a prodej potravin a doplňkového sortimentu v kantýnách či v bufetech, včetně prodeje vlastních výrobků,

- výdej a prodej léčivých přípravků, látek a zdravotních pomůcek, prodej ostatního materiálu a zboží,
- provozování parkoviště, zpoplatnění vjezdu do areálu,
- pronájem věcí movitých,
- pořádání kulturních, sportovních a společenských akcí, provozování tělovýchovných a sportovních zařízení,
- sterilizace zdravotnických prostředků,
- distribuce léčivých přípravků,
- pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. (nemji.cz, 2016)

Nemocnice Jihlava má dohromady 24 oddělení. Jedná se o Anesteziologicko-resuscitační oddělení, Kožní oddělení, Dětské oddělení, Gynekologicko-porodnické oddělení, Hematologicko-transfúzní oddělení, Chirurgické oddělení, Infekční oddělení, Interní oddělení, Kardiologické oddělení, Nemocniční lékárna, Neurologické oddělení, Oddělení geriatrické a následné péče, Oční oddělení, Oddělení ušní, nosní a krční, Oddělení klinické biochemie, mikrobiologie a imunologie, Patologicko-anatomické oddělení, Onkologické oddělení, Ortopedické oddělení, Oddělení zobrazovacích metod, Plicní oddělení, Rehabilitační oddělení, Traumatologické oddělení, Urologické oddělení, Urgentní příjem.

Obrázek 2: Logo Nemocnice Jihlava



Zdroj: (nemji.cz, 2016)

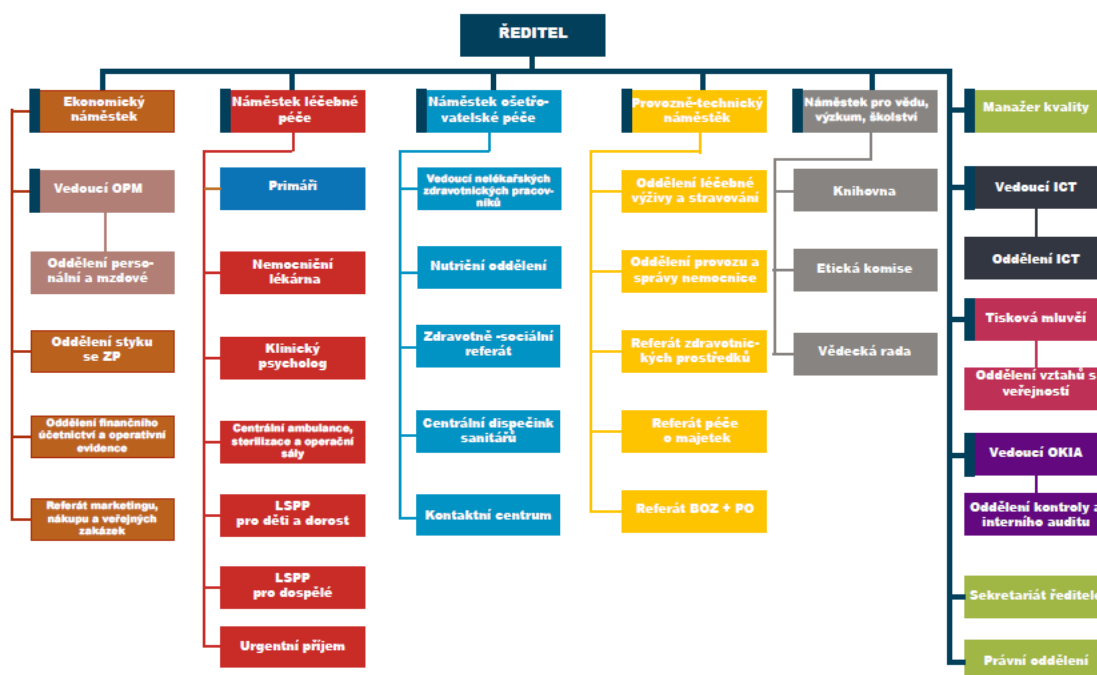
4.1.1 Organizační struktura

Organizační struktura vyjadřuje hierarchické uspořádání vztahů mezi jednotlivými pracovními místy v rámci organizačních útvarů a vztahů mezi útvary. Zahrnuje vztahy nadřízenosti a podřízenosti a řeší vzájemné kompetence, vazby a odpovědnost. Je

nezbytná pro řízení většího počtu lidí. Nastavuje komunikační pravidla, sjednocuje tím jednotlivé podnikové činnosti, procesy a lidi. Formuluje jejich vztahy za účelem dosažení společných cílů organizace. (managementmania.com, 2015)

Organizační struktura Nemocnice Jihlava je vyobrazena níže na dvou obrázcích.

Obrázek 3: Organizační struktura Nemocnice Jihlava



Zdroj: (nemji.cz, 2015)

Z obrázku 3 můžeme vidět, že v čele Nemocnice Jihlava stojí ředitel a jeho přímými podřízenými jsou ekonomický náměstek, náměstek léčebné péče, náměstek ošetrovatelské péče, provozně technický náměstek, náměstek pro vědu, výzkum a školství, manažer kvality, vedoucí ICT a tiskový mluvčí.

4.1.2 Historie

V době středověku byly špitály dobročinné ústavy. Plnily funkci nemocnice, ale také chorobince a starobince. Jihlava měla brzy po svém založení v polovině 13. století dva špitály – jeden byl zasvěcen sv. Alžbětě a druhý sv. Jiří.

Od počátku 18. století se v Jihlavě objevuje samostatný útulek pro pocestné nemocné, tedy lazaret. Lazarety byly té doby jakýmsi mezistupněm mezi středověkými špitály a novověkými nemocnicemi a měly charakter zachytné stanice pro nemocné

s nebezpečím šíření nákazy. V Jihlavě vznikl první lazaret v letech 1704 - 1707 nad mlýnem u Dlouhé stěny.

Dne 19. 12. 1802 byla otevřena nová nemocnice. Byli sem přistěhováni všichni nemocní ze starého lazaretu. Nové zařízení se stalo první skutečnou nemocnicí a celý název nového ústavu zněl „Městská nemocnice u sv. Lazara“. Byl pod přímým dohledem městského magistrátu, krajského úřadu a zemského gubernia. Hospodaření řídil správce, lékařskou péči zajišťovali dva městští lékaři a dva ošetřovatelé.

„Roku 1906 byla uzavřena smlouva mezi nemocnicí a představenou sester III. řádu sv. Františka v Brně, podle které se sestry tohoto řádu ujaly péče o nemocné v jihlavské nemocnici, kde nastoupilo 16 řád. Sester jako ošetřovatelky a 3 sestry pro služby v kuchyni a v prádelně. Vývoj nemocnice byl přerušen I. světovou válkou, kdy byly všechny úpravy nemocnice zakázány.“ (nemji.cz, 2007)

Ve 30. letech 20. století se rozvoj nemocnice výrazně posunul vpřed výstavbou chirurgického pavilonu. Dále pak v roce 1942 byla dokončena stavba hospodářské budovy, jejíž moderní vybavení umožnilo podstatně zlepšit a zlevnit ekonomiku provozu. Nemocnice byla poznamenána blížícím se koncem války v roce 1944, kdy byla zastavena její veškerá výstavba. Lékaři byli povoláni k vojsku a nemocnice trpěla nedostatkem lékařů. V roce 1949 bylo zemské zřízení nahrazeno krajským a město Jihlava se stalo sídlem nově vzniklého Jihlavského kraje.

„V roce 1952 byly ve všech okresních městech zřízeny Okresní ústavy národního zdraví, které soustřeďovaly zdravotní obvody a ostatní ambulantní i lůžková zdravotnická zařízení. V Jihlavě byly obvody soustředěny v Domě zdraví, který byl slavnostně otevřen 1. 5. 1955 pod vedením MUDr. Milana Rocha, ředitele OÚNZ.“ (nemji.cz, 2007)

V roce 1960 byl vytvořen nový Ústav národního zdraví, jehož součástí se stala i nemocnice. V dalším roce byla započata stavba nové kotelny u Domu zdraví a pavilon pro infekční a plicní choroby.

V letech 1970-80 se pokračovalo v rozvoji nemocnice a v zkvalitňování péče o nemocné. Byly pořízeny nové přístroje a v 80. letech byla v nemocnici první výpočetní technika. Významnou událostí pro zdravotnictví na Vysočině bylo otevření hemodialyzační stanice v roce 1979, která byla tehdy 2. největší v Československu.

V roce 1980 byla otevřena lůžková část ARO a v následujícím roce se dokončil diagnostický pavilon. Od roku 1982 byl zahájen nepřetržitý provoz „Rychlé záchranné

pomoci“. V roce 1989 se zahájila stavba II. budovy nové nemocnice pro oddělení gynekologicko-porodnické, dětské a oční.

V roce 1992 vznikly dva samostatné subjekty – Nemocnice Jihlava a Poliklinika Jihlava. Toto rozdělení způsobilo řadu organizačních a ekonomických problémů. Optimálním řešením byla dostavba nové nemocnice a její výstavba byla oficiálně zahájena v roce 1999.

Rok 2003 byl ve znamení úprav prostor. 5. 2. 2004 bylo otevřeno pracoviště ozařoven. Rozvíjely se i další obory a pracoviště této nemocnice. Například jako v první nemocnici v ČR se zde prováděly operace za použití plazmakinetického systému v urologii.

V lednu 2006 byl Nemocnici Jihlava udělen statut komplexního onkologického centra pro region Vysočina. V březnu 2007 proběhl certifikační audit a nemocnice získala certifikát kvality dle normy ISO 9001:2000. Během roku 2008 probíhaly přípravy ke splnění požadavků národních akreditačních standardů.

Nemocnice se rozvíjela také v oblasti vzdělání – akreditace byla udělena 27 oborům, což umožňuje vznik vzdělávacího centra pro lékaře. Nemocnice spolupracuje s Vysokou školou polytechnickou v Jihlavě s výukovým pracovištěm Katedry zdravotnických studií pro bakalářské studijní programy porodní asistentka a všeobecná sestra.

V roce 2009 v Nemocnici Jihlava pracovalo 1 157 zaměstnanců a kapacita lůžkové části byla 758 lůžek, z toho 47 lůžek je v intenzivní péči. V únoru dalšího roku se nemocnice dostala do národní sítě kardiovaskulárních center. Tato síť je tvořena jedenácti komplexními kardiovaskulárními centry a šesti kardiovaskulárními centry II. stupně. V červnu 2010 nemocnice získala statut iktového centra – jde o realizaci dlouhodobého plánu na zkvalitnění péče o pacienty s akutní cévní mozkovou příhodou. (nemji.cz, 2007)

4.2 Metoda měření dopadu změny sazeb DPH

V této části práce je analyzován dopad změn sazeb DPH, ke kterým došlo v letech 2010 až 2013, na hospodaření Nemocnice Jihlava. Důsledky změn sazeb budou zhodnoceny na lécích, zdravotnických potřebách, u potravin a u odborné literatury. Analýza pracuje s primárně nasbíranými daty, a to konkrétně s údaji o nákupních cenách bez daně.

Nákupní ceny bez DPH jsou vypočteny celkem za každý rok a u každé skupiny komodit. Ceny rozlišujeme podle typu sazby daně, tj. nákupní ceny u základní a u snížené sazby daně. Výši DPH zjišťujeme podle platné sazby pro určitý rok. V roce 2013 tak počítáme s 15 % sníženou sazbou a s 21 % základní sazbou daně. Pro rok 2012 byla platná 14 % snížená sazba a 20 % základní sazba daně. V letech 2011 a 2010 byly sazby ve stejné výši, a to 10 % snížená sazba a 20 % základní sazba daně. Z nákupní ceny bez daně celkem dále vypočítáme daň podle původní sazby DPH, tj. podle platné sazby před její změnou v procentuální výši. Poté můžeme porovnat, jak se výše daně změnila. Vidíme tak dopad zvýšení sazby daně a ne dopad z hlediska zvýšení spotřeby např. léků z důvodu rostoucího počtu pacientů zařazených do určité léčby.

Tento postup výpočtu aplikujeme u všech skupin komodit a vyčíslíme tak jednotlivé daňové dopady.

4.3 Měření dopadu změn sazeb DPH

V následující části by měl být změřen dopad meziročních změn obou typů sazeb DPH v letech 2010 – 2013. Při měření se vychází z nákupních cen bez daně vypočítané celkem v každém roce. Ale v roce 2012 proběhla v organizaci výměna účetního softwaru a z tohoto důvodu nejsme schopni určit nákupní ceny celkem vybraných komodit. Proto bude analyzován pouze rok 2012 a 2013.

Z předchozích kapitol víme, že v roce 2010 a 2011 se neuskutečnila žádná změna v sazbách daně. Můžeme tak předpokládat, že by v těchto letech nebyl žádný dopad na hospodaření z důvodů změny v sazbách daně. DPH na vstupu by mohla být vyšší v případě nárůstu cen a spotřeby léků a zdravotnického materiálu pro náročnější léčby pacientů a další.

V podkladech má organizace zařazené i faktury s odlišnými sazbami daně než jaké byly platné ve vybraných letech. Důvodem této skutečnosti jsou opožděné došlé faktury za nákupy, kde fakturovaná částka je zatížena s platnou sazbou DPH v předchozím roce. Platí to jak u snížené, tak i u základní sazby daně. V podkladech jsou dále případy s nulovou sazbou DPH. Do této skupiny patří faktury, které jsou z hlediska DPH zařazené mimo evidenci DPH, nebo jsou to nákupy osvobozené a bez DPH.

Dále v analýze nebude zcela odpovídat DPH podle platné sazby daně. Tato výše daně není dopočítána podle procentuální výše sazeb, ale je převzata přímo z podkladů organizace. Tato menší odchylka je zaviněná u faktur se zahraničí, kde fakturované částky jsou uvedeny v cizí měně a musejí se tak přepočítávat platným kurzem na Kč.

Abychom byli schopni změřit dopad změn sazeb DPH, tak budeme předpokládat, že nákupy nemocnice jsou zatíženy pouze platnými sazbami pro daný rok. Vypočítaná nákupní cena bez daně obsahuje pouze nákupy s platnými sazbami daně.

4.3.1 Dopad změn sazeb DPH na léky

V roce 2013 měla organizace zhruba 3 700 došlých faktur za léky, z toho bylo 1 650 faktur se sníženou sazbou (15 %) a 1 550 se základní sazbou daně (21 %). V roce předchozím zaznamenala organizace 607 faktur, na kterých byly léky podléhající základní sazbě (20 %) daně a 2 507 faktur za léky se sníženou sazbou daně (14 %), celkem tedy 3 114 faktur došlých.

Nákupní cena bez daně za rok 2013 za léky, které podléhaly snížené sazbě daně, byla celkem 212 171 865 Kč a v roce 2012 tato cena byla ve výši 217 230 266 Kč. Můžeme si všimnout, že v roce 2012 byla nákupní cena bez daně větší, i když faktur bylo oproti roku 2013 méně.

Tabulka 3: Dopad změny snížené sazby DPH u léků (v Kč)

Snížená sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	212 171 865	31 826 102	29 704 061	2 122 041
2012	217 230 266	30 412 246	21 723 027	8 689 219

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 3 vidíme, že když jsme v roce 2013 přepočítali daň podle sazby platné před změnou, tedy ve výši 14 %, tak změna o 1 % bod zvýšila daň na vstupu nemocnice o necelé 2,2 mil. Kč. Rok 2012 byl pro organizaci z hlediska změny snížené sazby z 10 % na 14 % náročnější. Nová procentuální výše snížené sazby znamenala pro organizaci zvýšení daně za léky o 8,7 mil. Kč.

Nakoupené léky v roce 2013 zatížené základní sazbou daně daly dohromady nákupní cenu bez daně ve výši 26 214 405 Kč a v předešlém roce se jednalo o částku ve výši 1 805 288 Kč. Jaký měla dopad změna v základní sazbě DPH, vidíme v níže uvedené tabulce.

Tabulka 4: Dopad změny základní sazby DPH u léků (v Kč)

Základní sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	26 214 405	5 505 045	5 242 881	262 164
2012	1 805 288	361 064	361 058	6

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 4 si lze na první pohled všimnout, že nákupní cena bez DPH se v roce 2013 oproti předchozímu roku zvýšila o více než 100 %. Dále vidíme, že v roce 2012 byla nákupní cena celkem bez DPH 1,8 mil. Kč. Rozdíl v DPH by měl být 0 Kč, protože

základní sazba se oproti roku 2011 nezměnila. Rozdíl ve výši 6 Kč je způsobem haléřovým vyrovnaním, kdy se faktury přijaté z jiných členských zemí EU přepočítávaly na Kč. Změna v základní sazbě v roce 2013 znamenala pro organizaci navýšení daně o 262 tis. Kč.

4.3.2 Dopad změn sazeb DPH na zdravotnické potřeby

V roce 2013 zaznamenala nemocnice zhruba 8 650 faktur za nákup zdravotnického materiálu. Více faktur za materiál podléhalo základní sazbě (21 %), kolem 4 tis. faktur. Faktur se sníženou 15% sazbou bylo zhruba 2,5 tis. Zbylé faktury za zdravotnický materiál patřily mezi opožděné nebo nezahrnovaly daň.

V roce 2012 měla organizace něco málo přes 6 tis. faktur přijatých za zdravotnický materiál. Oproti nadcházejícímu roku podléhalo více faktur snížené sazbě (14 %), zhruba 5,5 tis. faktur.

Nákupní cena bez DPH u zdravotnického materiálu zatížen sníženou sazbou daně, byla celkem za rok 2013 skoro 43 mil. Kč. V roce 2012 by tato částka zahrnovala pouze 54 % z celé částky nákupní ceny bez daně v tomto roce, která se pohybovala kolem 78 mil. Kč. Tyto dvě uvedené částky byly základem pro níže uvedenou tabulku 5.

Tabulka 5: Dopad změny snížené sazby DPH u zdravotnických potřeb (v Kč)

Snížená sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	42 962 618	6 444 409	6 014 767	429 642
2012	78 449 103	10 982 862	7 844 910	3 137 952

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 5 na první pohled vidíme, že v roce 2012 měla organizace celkově vyšší náklady za zdravotnický materiál než v roce 2013. Zvýšení snížené sazby daně oproti roku 2011 znamenalo pro nemocnici rozdíl v DPH na vstupu o 3,1 mil. Kč. V roce 2013, kdy snížená sazba vzrostla o 1 procentní bod, se dopad změny projevil jako zvýšení daně o 429 tis. Kč.

Za zdravotnický materiál podléhající základní sazbě DPH byla nákupní cena celkem za rok 2013 ve výši více než 36 mil. Kč. Oproti roku 2012, kdy nákupní cena byla ve výši

851 tis. Kč, to pro organizaci znamenalo obrovské navýšení nákladů. Vyčíslené dopady těchto změn vidíme v níže uvedené tabulce 6.

Tabulka 6: Dopad změny základní sazby DPH u zdravotnických potřeb (v Kč)

Základní sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	36 486 575	7 662 166	7 297 315	364 851
2012	851 482	170 298	170 296	2

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 6 vidíme nejen obrovskou změnu v nákupní ceně bez daně, ale i v DPH na vstupu. Velký rozdíl v nákupní ceně bez DPH není ovšem způsoben vlivu změny základní sazby daně, ale vlivem změny v zákoně z hlediska přesunu většiny zdravotnického materiálu ze snížené do základní sazby. Z hlediska dopadu změny procentuální výše základní sazby daně vidíme rozdíl v roce 2013 oproti roku 2012 ve výši 364 tis. Kč. V roce 2012 bychom opět měli vidět nulový rozdíl z hlediska změny v sazbě daně, protože sazba se oproti roku 2011 nezměnila. Rozdíl ve výši 2 Kč je způsoben opět haléřovým vyrováním.

4.3.3 Dopad změn sazeb DPH na potraviny

Nemocnice Jihlava evidovala v roce 2013 něco málo přes 2 tis. faktur režijních, které byly od dodavatelů potravin a nápojů. Všechny nákupy potravin a nápojů byly tuzemské a většina podléhala snížené sazbě daně (15 %), okolo 1,2 tis. faktur. Došlých faktur zatížených základní sazbou daně (21 %) zaznamenala organizace pouze 18. Nemocnice Jihlava měla v roce 2013 celkem 34 dodavatelů potravin a nápojů. Náklady na potraviny organizace dále analyticky rozdělila na:

- potraviny pro pacienty,
- potraviny – cenové rozdíly,
- potraviny pro zaměstnance,
- potraviny pro cizí strávníky – u této skupiny je ovšem nárok na odpočet daně na vstupu, tím pádem zde zvýšení DPH nemá žádný dopad,
- potraviny pro dárce.

Co se týká potravin určených pro cizí strávníky, tak z podkladů, které jsem měla k dispozici, jsem nebyla schopná přímo rozlišit, zda potraviny byly nakoupené pro cizí strávníky nebo pro pacienty. Nákupní ceny bez daně uvedené v tabulce 7 a v tabulce 8 jsou tedy uvedené včetně potravin pro cizí strávníky. V závěru této podkapitoly je proto celková DPH na vstupu rozdělena na částky, u kterých byla možnost nároku na odpočet daně v krácené výši nebo u nich nebyl nárok na odpočet.

Nákupní cena bez daně za potraviny za rok 2013 byla ve výši nad 13 mil. Kč. Oproti roku 2012 se tato cena, v porovnání s ostatními komoditami zboží, až tak příliš nezměnila – nákupní ceny bez DPH za potraviny činily celkem téměř 12 mil. Kč. Tyto ceny byly použity v níže uvedené tabulce 7, kde lze vidět dopad změny snížené sazby daně uskutečněné v roce 2013 a 2012.

Tabulka 7: Dopad změny snížené sazby DPH u potravin (v Kč)

Snížená sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	13 672 252	2 050 838	1 914 115	136 723
2012	11 774 125	1 648 378	1 177 412	470 966

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 7 lze vidět dopad změny snížené sazby DPH platné od roku 2012, kdy se tato sazba zvýšila o 4 procentní body (10 % na 14 %). Toto navýšení sazby znamenalo pro organizaci zvýšení DPH na vstupu o 470 tis. Kč. V roce 2013 se daň na vstupu, v souvislosti s navýšením procentuální výše sazby daně o 1 %, zvýšila o 137 tis. Kč.

Většina potravin spadá do snížené sazby daně, proto nákupní ceny u potravin v základní sazbě daně se pohybují v řádech tisíců Kč. Nákupní cena bez daně v roce 2013 za potraviny se základní sazbou daně byla ve výši necelých 6,5 tis. Kč a v předešlém roce kolem 4,2 tis. Kč. V níže uvedené tabulce 8 vidíme dopad této sazby v roce 2013.

Tabulka 8: Dopad změny základní sazby DPH u potravin (v Kč)

Základní sazba				
Rok	Nákupní cena bez DPH	DPH podle platné sazby	DPH podle původní sazby	Rozdíl
2013	6 446	1 354	1 289	65
2012	4 239	848	848	0

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 8 lze vidět dopad změny v základní sazbě (21 %) v roce 2013, a to ten, že daň na vstupu se navýšila o 65 Kč v porovnání s původní platnou sazbou daně (20 %).

Z tabulky 7 známe DPH na vstupu podle platné sazby daně v roce 2013. Daň na vstupu za tento rok za potraviny podléhající snížené sazbě byla celkem 2 050 838 Kč. Z této částky daně měla organizace nárok na odpočet v krácené výši u částky 2 026 841 Kč. Koeficient pro krácení byl v tomto roce 12 %. Organizace si tak uplatnila 243 221 Kč. Zbývající část zůstala organizaci v nákladech. U částky 23 998 Kč neměla organizace vůbec nárok na odpočet daně. Dohromady tedy organizaci zůstala daň ve výši 1 807 618 Kč v nákladech.

DPH za potraviny vypočítané pomocí platné základní sazby v roce 2013 bylo ve výši 1 354 Kč. Nárok na odpočet v krácené výši si organizace mohla uplatnit z částky 1 149 Kč, tj. 138 Kč. Zbývajících 1 011 Kč a 205 Kč, u kterých nebyl nárok na odpočet daně, zůstalo nemocnici v nákladech.

Pro rok 2012 známe DPH na vstupu u snížené sazby daně ve výši 1 648 378 Kč a u základní sazby daně ve výši 848 Kč. Z první částky neměla organizace nárok na odpočet u 24 326 Kč. Zbylou částku si mohla uplatnit nárok na odpočet v krácené výši, a to z částky 1 624 357 Kč. Koeficient pro krácení daně byl v tomto roce 8 %. Organizace si tak mohla uplatnit 129 949 Kč. V nákladech organizace tak zůstala částka 1 518 734 Kč.

Z částky 848 Kč podléhající základní sazbě daně, měla organizace plný nárok na odpočet daně ve výši 34 Kč. Daň ve výši 271 Kč si nemocnice nemohla vůbec uplatnit a daň 543 Kč si lze uplatnit, ale v krácené výši. Mohla si tak uplatnit pouze 43 Kč. DPH ve výši 771 Kč zůstalo v nákladech nemocnice.

4.3.4 Dopad změn sazeb DPH na odbornou literaturu

Tato podkapitola je věnována knihám a časopisům, které Nemocnice Jihlava nakupuje. Jedná se jak o odbornou literaturu, tak i například o knihy pro právní oddělení, tedy zákony. Z podkladů lze říci, že organizace více využívá časopisy, u kterých platí předplatné. Opět zde máme údaje pouze za rok 2013 a 2012. Všechny uvedené částky jsou celkem, tzn., že zahrnují všechny případy bez ohledu na sazbu daně.

Knihy

V roce 2013 činila nákupní cena bez DPH za knihy celkem 5 743 Kč a DPH z této částky bylo ve výši 553 Kč. Nárok na odpočet si organizace nemohla uplatnit u DPH na vstupu ve výši 236 Kč. Zbývající částku DPH na vstupu si mohla organizace uplatnit v krácené výši daně. Koeficient krácení pro rok 2013 byl ve výši 12 %.

V roce 2012 byla nákupní cena bez DPH celkem 25 030 Kč. DPH z této částky byla dohromady 3 458 Kč. V tomto roce si organizace mohla uplatnit daň v krácené výši z částky 324 Kč a koeficient pro krácení byl spočítán na 8 %. Nárok na odpočet neměla organizace u celkové částky 3 134 Kč.

Předplatné

V roce 2013 zaznamenala nemocnice nákupní cenu bez daně za předplatné celkem ve výši 45 538 Kč. Z této částky bylo DPH ve výši 6 108 Kč. Nemocnice Jihlava si mohla uplatnit DPH na vstupu v krácené výši (koeficient 12 %) z částky 1 557 Kč. U zbývající částky daně, tedy 4 551 Kč, neměla organizace nárok na odpočet.

V předchozím roce byla nákupní cena bez DPH celkem za předplatné ve výši 60 663 Kč a DPH činilo z této částky 7 679 Kč. Organizace si z této částky DPH mohla uplatnit, a to ještě v krácené výši, pouze částku 288 Kč. Koeficient pro krácení daně byl 8 %. Zbýlých 7 391 Kč z DPH na vstupu zůstalo nemocnici v nákladech.

Z pohledu organizace jsou ovšem tyto odvody za knihy a časopisy ve srovnání s ostatními položkami nevýznamné, tudíž nemají zásadní vliv na náklady Nemocnice Jihlava. Proto se touto podkapitolou nebudeme podrobněji zabývat.

4.4 Shrnutí výsledků dopadu zvýšení snížené sazby DPH

Analýzou dopadu změn procentuálních výší sazeb DPH jsme zjistili, že jakákoliv změna, která souvisí se sníženou sazbou daně, má na hospodaření Nemocnice Jihlava velký vliv. Z hlediska snížené sazby daně byl pro nemocnici kritičtější rok 2012, kdy Nemocnice Jihlava musela hledat úsporná opatření z důvodu navýšení DPH ve výši 12,3 mil. Kč celkem za léky, zdravotnický materiál a potraviny. Snížená sazba daně se zvýšila o 4 procentní body oproti roku 2011.

V roce 2013 částka, o kterou se DPH zvýšilo, nebyla už tak markantní. Ale i tak to pro Nemocnici Jihlava znamenalo zvýšení nákladů o 2,7 mil. Kč celkem za léky, zdravotnický materiál a potraviny. Snížená sazba daně se zvýšila o 1 procentní bod oproti roku 2012.

Tabulka 9: Rozdíl v DPH při změně snížené sazby daně (v Kč)

Zboží	2013	2012
Léky	2 122 041	8 689 219
Zdravotnický materiál	429 642	3 137 952
Potraviny	136 723	470 966
Celkem	2 688 406	12 298 137

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 9 lze vidět nárůst DPH z důvodu změny ve snížené sazbě daně za rok 2013 a 2012. Největší dopad měla změna sazby na nákup léků, dále pak na zdravotnický materiál a v poslední řadě na potraviny.

V roce 2013 jsme dále zjistili, že nákupní cena bez DPH celkem za zdravotnický materiál klesla oproti roku 2012 o 35,5 mil. Kč. Neznamená to ale, že nemocnice přestala nakupovat zdravotnické potřeby. Důvodem tohoto poklesu byla změna v zákoně platná od začátku roku 2013, kdy se většina zdravotnických potřeb přesunula ze snížené do základní sazby.

4.5 Shrnutí výsledků dopadu zvýšení základní sazby DPH

Při analýze dopadu změny v základní sazbě DPH na Nemocnici Jihlava jsme rozpoznali vliv této změny jenom v roce 2013, kde se základní sazba zvýšila o 1 procentní bod oproti roku 2012. Tedy z hlediska změny v základní sazbě daně byl pro Nemocnici Jihlava horší rok 2013. V předešlém roce zůstala výše základní sazby daně stejná jako v roce 2011. V roce 2013 se jednalo o navýšení nákladů celkem za léky, zdravotnický materiál a potraviny ve výši 627 tis. Kč.

Tabulka 10: Rozdíl v DPH při změně základní sazby daně (v Kč)

Zboží	2013	2012
Léky	262 164	6
Zdravotnický materiál	364 851	2
Potraviny	65	0
Celkem	627 080	8

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 10 vidíme u roku 2012 celkové zvýšení o 8 Kč, kdy se nejedná o dopad změny v sazbě daně, ale o haléřové vyrovnání. Jinak u roku 2013 můžeme vidět navýšení DPH vlivem změny DPH z 20 % na 21 % u jednotlivých komodit. Největší dopad měla změna sazby daně na zdravotnický materiál, dále pak na léky a v poslední řadě na potraviny.

Při analýze jsme dále zjistili velké zvýšení nákupní ceny bez DPH v roce 2013 u léků a zdravotnického materiálu. Nárůst nákupní ceny za léky byl způsoben léky pro „centrovou“ léčbu, která byla zavedena v této době. Nemocnice Jihlava má centrum onkologické, centrum pro roztroušenou sklerózu a centrum pro léčbu lupénky. Léky pro léčbu těchto nemocí nejsou vůbec levnou záležitostí a samotná léčba je náročná a zdoluhavá. Bohužel i pacientů rychle přibývalo a je tomu tak i dnes. Proto lze vidět v nákladech za léky tuto vzrůstající tendenci i v dalších letech. U zdravotnických potřeb se nejednalo o velký nárůst nákupů a spotřeby tohoto zboží, ale důvodem byla změna v zákoně, kdy se od začátku roku 2013 velká část zdravotnických potřeb a materiálu přesunula ze snížené do základní sazby daně, a tak se celková nákupní cena bez DPH zatížena základní sazbou daně zvýšila o 35,6 mil. Kč.

5 ZÁVĚR

Jak již bylo zmíněno, tak cílem bakalářské práce bylo zanalyzovat vliv zvýšení obou typů sazeb daně z přidané hodnoty v letech 2010 – 2013 na hospodaření zdravotnického zařízení. Zjistit, jak se procentuální zvýšení sazeb projevilo v nákladech organizace. Pro dosažení zadaného cíle byla zanalyzována primárně nasbíraná data od Nemocnice Jihlava. Primárně nasbíranými daty byly údaje o nákupních cenách bez DPH, a to léků, zdravotnických potřeb, potravin, knih a časopisů. Porovnávána byla data celkem za celý rok.

Na základě aplikované metody pro zjištění dopadu zvýšení obou typů sazeb DPH na zdravotnické zařízení bylo zjištěno, že změna ve snížené sazbě daně má větší dopad na nemocnici než změna základní sazby daně. Důvodem tohoto faktu je, že většina z vybraných komodit spadá pod sníženou sazbu daně. Navýšení snížené sazby o 1 % platné od začátku roku 2013 znamenalo pro Nemocnici Jihlava navýšení nákladů o 2, 7 mil. Kč. V roce předchozím, tedy od roku 2012 vstoupila v platnost 14 % snížená sazba DPH, kdy se oproti roku 2011 zvýšila o 4 procentní body. Toto navýšení daně způsobilo organizaci vzrůst nákladů o 12,3 mil. Kč. Na základě zvýšení základní sazby daně v roce 2013 o 1 procentní bod, zaznamenala organizace nárůst nákladů těchto komodit o 627 tis. Kč. Z hlediska vybraných komodit poškodil nemocnici nárůst DPH v roce 2013 v celkové výši 3,3 mil. Kč a v roce 2012 ve výši 12,3 mil. Kč.

Při každé změně sazeb DPH bylo zdravotnickým zařízením přislíbeno, že nárůst cen bude kompenzován navýšením ceny zdravotnických výkonů, které nemocnici mají jednotlivé zdravotní pojišťovny za její výkony platit. Pochopitelně tomu není tak, že toto poškození by si Nemocnice Jihlava mohla ihned nárokovat na zdravotních pojišťovnách a ještě v tom stejném roce by získala peníze zpět. V letech, kdy došlo ke zvýšení sazeb, nemocnici nikdo nic nedal, a tak si ty finance musela zajistit sama v provozu nemocnice. Nemocnice Jihlava tak hledala úsporná opatření v oblasti nákupů léků a materiálu, snažila se vyjednávat s dodavateli výrobků i služeb. Náklady na potraviny se Nemocnice Jihlava snažila korigovat pomocí elektronickými aukcemi a veřejnými zakázkami, které využívá i dnes.

Z hlediska úhrad od zdravotních pojišťoven byl pro Nemocnici Jihlava příznivější rok 2012. V roce 2013 vlivem restriktivní úhradové vyhlášky došlo k razantnímu propadu úhrad ve vztahu k fondům pojišťoven. Navýšení úhrad od zdravotních pojišťoven se

odvíjí od jejich zdravotně pojistných plánů a potažmo od výběru pojistného a tempa růstu celé ekonomiky státu.

Na základě výsledků analýzy lze tvrdit, že cíl této práce byl splněn, přestože poskytnuté údaje od organizace jsem měla k dispozici jen za rok 2013 a 2012.

SUMMARY

This bachelor thesis describes the issue of changes in the rates of VAT and their impact on the management of health facilities that have occurred between the years 2010 – 2013.

The theoretical part contains the characteristics of VAT, the exemption from VAT without the right to deduct, the application of the tax deduction, the tax harmonization in the EU, VAT rate changes made in those years, the impact of these changes on the management of hospitals in taxable person and non-taxable person of VAT.

The practical part focuses on a selected state medical facility. The impact of changes in the rates of VAT is measured on the regional Hospital Jihlava, which is a state-funded organisation and taxable person of VAT. The first is characteristics of the hospital and its history. The following is method of measuring and assessing the impact of changes in VAT rates on medicines, medical supplies, food, books and magazines.

The final part of the thesis presents an evaluation of the analysis result and a solution proposal.

Key words:

Value added tax, hospital, rates of VAT, medical facilities.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Literatura

- Brychta, I. (4. Leden 2012). Změny v DPH v roce 2012. *DHK. Daňová a hospodářská kartotéka*, 16-22.
- Děrgel, M. (2 2013). Plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně. *Daně a právo v praxi*, 18-19.
- Hušáková, Z., & Matějková, M. (2012). *DPH ve zdravotnictví, školství a sociálních službách*. Praha: C.H.Beck.
- Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika* (6. vyd.). Praha: Wolters Kluwer ČR.
- Pitner, L. (Leden 2013). Změny zákona o DPH pro rok 2013. *Daně a právo v praxi*, 18-19.
- Pitner, L., & Benda, V. (2015). *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1.1.2015* (9. vyd.). Olomouc, ČR: ANAG, spol. s. r. o.
- Široký, J. (2015). *Základy daňové teorie s praktickými příklady* (1. vyd.). Praha: Wolters Kluwer.
- Vančurová, A., & Láchová, L. (2014). *Daňový systém 2014*. 1.VOX a.s. - Nakladatelství.

Internetové zdroje

- firmy.finance.cz. (2011). *Zvyšování sazeb DPH v EU pokračuje*. Načteno z <http://firmy.finance.cz/zpravy/finance/298099-zvysovani-sazeb-dph-v-eu-pokracuje/>
- managementmania.com. (2015). *Organizační struktura formální*. Načteno z <https://managementmania.com/cs/formalni-organizacni-struktura>
- nemji.cz. (2007). *Historie*. Načteno z <https://www.nemji.cz/historie-nemocnice/d-1056/p1=1223>

- nemji.cz. (2015). *Výroční zpráva 2015*. Načteno z https://www.nemji.cz/VismoOnline_ActionScripts/File.ashx?id_org=427000&id_dokumenty=7674
- nemji.cz. (2016). *nemji.cz*. Načteno z <https://www.nemji.cz/>
- nemji.cz. (2016). *Základní informace*. Načteno z <https://www.nemji.cz/zakladni-informace/d-1092/p1=1264>
- Pech, M. (11. Prosinec 2013). Jak obhájit uplatněný nárok na odpočet DPH před finančním úřadě? *DHK. Daňová a hospodářská kartotéka*.
- ucetnikavarna.cz. (2012). *Tabulka DPH v zemích EU - 2012*. Načteno z ucetnikavarna.cz: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-eu-2012/>
- ucetnikavarna.cz. (2013). *Tabulka DPH v zemích EU - 2013*. Načteno z ucetnikavarna.cz: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-eu---2013/>
- ucetnikavarna.cz. (n.d.). *Tabulka v zemích EU - 2010*. Načteno z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-2010/>
- vatlive.com. (2013). *2013 European Union EU VAT rates*. Načteno z vatlive.com: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/2013-eu-vat-rates-2/>

Legislativa

- Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb.
- Příloha č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb.
- Oddíl A příloha č. 3 k zákonu č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění
- Oddíl B příloha č. 3 k zákonu č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění
- Zákon č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích a o změně některých souvisejících zákonů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 262/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- Zákon č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- Zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- Zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách
- Zákon č. 375/2011 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o zdravotních službách, zákona o specifických zdravotních službách a zákona o zdravotnické záchranné službě
- Zákon č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů
- Zákon č. 502/2012 Sb., kterých se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
- Směrnice Rady 67/22/EHS,
- Směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
- Směrnice Rady 92/77/EHS, doplňující společný systém daně z přidané hodnoty a měnící směrnici 77/88/EHS (sblížení sazeb DPH)
- Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty

SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Seznam obrázků

Obrázek 1: Základní rozdělení plnění	12
Obrázek 2: Logo Nemocnice Jihlava	33
Obrázek 3: Organizační struktura Nemocnice Jihlava	34

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj počtu a velikostí sazeb DPH v ČR	21
Tabulka 2: Vybrané zboží podléhající snížené sazbě DPH ve vybraných zemích EU .	27
Tabulka 3: Dopad změny snížené sazby DPH u léků (v Kč)	39
Tabulka 4: Dopad změny základní sazby DPH u léků (v Kč)	39
Tabulka 5: Dopad změny snížené sazby DPH u zdravotnických potřeb (v Kč)	40
Tabulka 6: Dopad změny základní sazby DPH u zdravotnických potřeb (v Kč)	41
Tabulka 7: Dopad změny snížené sazby DPH u potravin (v Kč).....	42
Tabulka 8: Dopad změny základní sazby DPH u potravin (v Kč)	43
Tabulka 9: Rozdíl v DPH při změně snížené sazby daně (v Kč)	45
Tabulka 10: Rozdíl v DPH při změně základní sazby daně (v Kč).....	46

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj sazeb DPH v letech 2010 – 2013	19
Graf 2: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2010	24
Graf 3: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2011	25
Graf 4: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2012	25
Graf 5: Výše sazeb DPH ve vybraných zemích EU k 1. 1. 2013	26