



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR13178517
ESS

Oddělení daně z přidané hodnoty I

Č. j.: 130459/17/7100-20116-506729

Vyřizuje: Ing. Martina Matějková, Oddělení daně z přidané hodnoty I
Tel: (+ 420) 296 852 222
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Krajský úřad Olomouckého kraje
Jeremenkova 40a
779 11 Olomouc
Mgr. Olga Fidrová, vedoucí ekonomického
odboru

zaslat do DS

Odpověď na dotaz k DPH

Dobrý den,

v elektronickém podání zaslaném Generálnímu finančnímu ředitelství (dále jen „GFŘ“) dne 2. 11. 2017 pokládáte dotaz ve věci uplatňování odpočtu DPH u škol zřízených obcemi nebo kraji, které jsou zapsány ve školském rejstříku. Jedná se Vám o posouzení aplikace odpočtu DPH u příspěvkových organizací zřízených podle § 27 zákona č. 250/2000 Sb. územními samosprávnými celky, tj. obcemi a kraji (dále jen „ÚSC“), které jsou zapsány ve školském rejstříku. Odkazujete na dotaz, který jste GFŘ zaslali v roce 2013 a na osobní jednání s GFŘ, které proběhlo v dubnu 2014. Uvádíte, že z jednání na úrovni GFŘ vyplynulo, že Vámi uvedené argumenty jsou akceptovatelné, pokud nedojde ke změně financování škol, na základě které by transfery poskytnuté z MŠMT měly charakter dotace k ceně. Současně, jak uvádíte, bylo dohodnuto, že úplaty za školní výlety, sportovní kurzy atd. budou školy zahrnovat do ř. 50 a nebudou posuzovány podle § 89 zákona o DPH. Jak dále uvádíte, na jednání z Vaší strany zaznělo, že pokud by školy nespádaly pod ekonomickou činnost osvobozenou od daně podle § 57 odst. 1 zákona o DPH, bylo by problematické obhájit uplatnění osvobození u stravování žáků podle § 57 odst. 2 zákona o DPH, které je takto nastaveno celorepublikově dle Informace k uplatňování zákona o DPH při poskytování školských služeb ze dne 8. 3. 2006. Vzhledem k tomu, že ke změně formy financování z MŠMT dosud nedošlo, školy pod Olomouckým krajem postupují v souladu s Vámi nastavenými pravidly a používají výlučně krátkí koeficient. Opětovně se na GFŘ obracíte se stejným dotazem jako v roce 2013 z důvodu nové úpravy § 75 odst. 1 zákona o DPH, přestože záměrem zákonodárce bylo dle důvodové zprávy umožnění odpočtu provozovatelům rozhlasového a televizního vysílání. Podle Vašeho názoru stále platí Vaše argumenty uvedené v dopise z roku 2013 a tato nová úprava § 75 odst. 1 zákona o DPH se netýká škol a školských zařízení ÚSC. V opačném případě by to mělo za následek, jak uvádíte, změnu způsobu uplatnění odpočtu v průběhu roku (od 1. 7. 2017), která je podle

Vašeho názoru prakticky nemožná. U příspěvkových organizací by dále došlo k významnému nárůstu režijních nákladů, který by mohl znamenat vykazování záporných výsledků hospodaření za rok 2017. Žádáte o urychlenou odpověď, případně jednotný závěr pro všechny školy tohoto typu zveřejněný formou Informace GFR.

V odpovědi na Váš dotaz předesíláme, že Generální finanční ředitelství není oprávněno k závaznému výkladu právních předpisů a rovněž ani k poskytování právního poradenství v individuálních případech. Proto Vám doporučujeme obracet se při aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty na certifikovaného daňového poradce, který se o Váš případ postará s odbornou péčí.

S ohledem na výše uvedené odkazujeme v obecné rovině na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

K nové úpravě ustanovení § 75 zákona o DPH uvádíme, že z textu změn v § 75 zákona o DPH v důsledku přijetí pozměňovacího návrhu k rozhlasovému a televiznímu vysílání lze dovodit, že se týkají pouze České televize a Českého rozhlasu, resp. že se věcně nedotýkají pravidel pro odpočet daně v poměrné výši pro ostatní plátce. Pro ostatní plátce se nemění rozsah použití tohoto ustanovení, ani způsob výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. I nadále ustanovení § 75 pokrývá všechny situace, na které se vztahoval odstavce 1 tohoto paragrafu ve znění zákona o DPH platném do 30. 6. 2017. Od 1. 7. 2017 se na tyto případy vztahují odstavce 1 a 2. Je možné rovněž připustit výklad, že některé situace (například přijatá plnění použitá zčásti pro bezúplatná plnění) pokrývají paralelně oba odstavce. Od novely zákona o DPH se nezměnilo ani pravidlo, že plátce nemá možnost u dlouhodobého majetku, který používá zčásti pro činnosti, které nejsou předmětem daně, uplatnit nárok na odpočet daně v plné výši, protože věcně již toto pravidlo bylo obsažené v dosavadním odstavci 2 (nově odstavci 3) § 75. U ostatních plátců nedošlo ke změně ani ve způsobu výpočtu nároku na odpočet daně v poměrné výši. I nadále se při výpočtu používá pouze jeden koeficient. Tento poměrný koeficient je společný pro veškeré situace, které jsou v § 75 zákona o DPH, ve znění od 1. 7. 2017, uvedeny v odstavci 1 a 2.

Pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty u daňových subjektů působících v oblasti výchovy a vzdělávání je kromě zákona o DPH nutno vyjít také ze zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „školský zákon“), popř. ze zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Výchova a vzdělávání, které jsou vymezené v ustanovení § 57 zákona o DPH, jsou ve vazbě na ustanovení § 51 zákona o DPH činnostmi osvobozenými od daně bez nároku na odpočet daně. Při uskutečnění těchto plnění se tedy neuplatní daň na výstupu. Plátcí uskutečňující tato plnění nejsou zároveň oprávněni uplatnit u souvisejících přijatých zdanitelných plnění daň na vstupu.

Výchovou a vzděláváním se ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí mj. výchovná a vzdělávací činnost poskytovaná v základních školách a středních školách zapsaných ve školském rejstříku. Podle ustanovení § 7 školského zákona školy uskutečňují vzdělávání podle vzdělávacích programů uvedených v § 3 školského zákona, a to konkrétně podle rámcového a školního vzdělávacího programu. Rámcové vzdělávací programy především vymezují povinný obsah, rozsah a podmínky vzdělávání, přičemž se jedná zejména o vymezení konkrétních cílů a forem vzdělávání, jeho délky a povinného obsahu, jeho organizačního uspořádání, podmínek průběhu a ukončování vzdělávání, nezbytných materiálních, personálních a organizačních podmínek a podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví. Konkrétní obsahové náležitosti školního vzdělávacího programu nejsou školským zákonem stanoveny, neboť tyto vyplývají ze zásad pro tvorbu školních vzdělávacích programů obsažených v příslušném rámcovém vzdělávacím programu. Vzhledem k výše uvedenému lze dojít k závěru, že od daně bez nároku na odpočet daně

ve smyslu § 57 zákona o DPH je osvobozena výchovná a vzdělávací činnost školy zapsané ve školském rejstříku, která je uskutečňována v rámci vzdělávacích programů vymezených v § 3 a násl. školského zákona.

Výchovou a vzděláváním se ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 písm. b) zákona o DPH rozumí školské služby poskytované ve školských zařízeních, které jsou zapsány ve školském rejstříku a které doplňují nebo podporují vzdělávání ve školách nebo s ním přímo souvisejí. Výchovou a vzděláváním se dále ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 písm. g) rozumí výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže. Podle tohoto zákonného ustanovení jsou od daně osvobozeny například různé zájmové nebo sportovní kroužky, aktivity domů dětí či občanských sdružení, které se podílejí na organizování volného času dětí. Ve smyslu ustanovení § 57 odst. 2 zákona o DPH je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno také dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání školami zapsanými ve školském rejstříku. Nejčastěji se jedná o dodání učebnic či učebních pomůcek žákům a studentům.

Pokud škola použije v rámci svých ekonomických činností přijatá zdanitelná plnění jak pro plnění, u kterých má plný nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, tak i pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku (např. výchovu a vzdělávání ve smyslu § 57 zákona o DPH) i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, je povinna dle ustanovení § 76 zákona o DPH zkrátit nárok na odpočet daně na vstupu u těchto plnění, a to ve výši odpovídající rozsahu použití pro plnění s nárokem na odpočet daně. Pro výpočet nároku na odpočet daně v krácené výši ve zdaňovacích obdobích běžného kalendářního roku škola (jako každý jiný plátce) používá koeficient vypočtený z údajů za zdaňovací období předcházejícího kalendářního roku, který byl zjištěn při vypořádání odpočtu daně. V posledním zdaňovacím období příslušného roku si dále škola vypočte vypořádací koeficient za tento rok, přičemž je povinna jej používat po celý následující kalendářní rok jako tzv. „zálohový koeficient“. U přijatých zdanitelných plnění, která škola použije v rámci své ekonomické činnosti jak pro plnění s nárokem na odpočet daně uvedená v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, tak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku i mimo tuzemsko, s výjimkou plnění uvedených v § 72 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, škola uplatní nárok na odpočet daně v krácené výši, který se vypočítá pomocí „zálohového koeficientu“.

S pozdravem

Ing. Zdeněk Červený
vedoucí oddělení