**Uplatňování DPH a výše náhrady škody za likvidaci léčiv odevzdaných fyzickými osobami**

**odbor 12 - Financování územních rozpočtů**  02.02.2021

* Náhrady poskytované z kapitoly VPS
* Hospodaření obcí a krajů
* Hospodaření územních rozpočtů
* Metodika
* Územní rozpočty
* Veřejný sektor

S účinností od 1. 12. 2019 došlo ke změně zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech. Podle ustanovení § 89 odst. 2 zákona o léčivech **je lékárna povinna převzít nepoužitelná léčiva odevzdaná fyzickými osobami v lékárně**. Osoby uvedené v ustanovení § 88 odst. 3 zákona o léčivech přebírají nepoužitelná léčiva od lékáren bezúplatně s tím, že **náklady** vzniklé s odevzdáním nepoužitelných léčiv a s jejich odstraněním **hradí** těmto osobám **stát prostřednictvím krajského úřadu (resp. magistrátu hl. m. Prahy)**. Hlavní změna zákona o léčivech nastala v tom, že náklady vzniklé s odevzdáním nepoužitelných léčiv a s jejich odstraněním hradil dříve stát přímo lékárnám, nyní je hradí nově přímo likvidátorům nepoužitelných léčiv.

Vzhledem k tomu, že žádost o náhradu nákladů obsahuje konkrétní vyčíslení nákladů na likvidaci nepoužitelných léčit (jak vlastní náklady tak náklady nakoupené v souvislosti s touto likvidací), **naplňuje předmětná úhrada nákladů od krajského úřadu definici úplaty pro účely zákona o DPH** za plnění poskytnuté likvidátorem nepoužitelných léčiv.

V souvislosti s dotazy likvidátorů nepoužitelných léčiv, a také krajských úřadů, ohledně sazby DPH při poskytnutí služby likvidace nepoužitelných léčiv bylo za účelem správného posouzení vyžádáno od Českého statistického úřadu zatřídění „likvidace nepoužitelných léčiv“ do CZ-CPA. ČSÚ sdělil, že služby likvidace nepoužitých léčiv zatřiďuje podle Klasifikace produkce (CZ-CPA) kódem 38.22.29 Likvidace ostatního nebezpečného odpadu, přičemž klasifikace CZ-CPA nerozlišuje, odkud odpad (nepoužitelná léčiva) pochází.

V souladu s **Přílohou č. 2 k zákonu o DPH podléhá** snížené **sazbě DPH ve výši 15 %** mj. i položka CZ-CPA 38.2 **Příprava k likvidaci a likvidace komunálního odpadu. Komunálním odpadem se** z hlediska eurokonformního výkladu **myslí veškerý domovní odpad, který vyprodukuje domácnost a její členové běžnou nepodnikatelskou činností, a tedy i neupotřebené léčiva**, které domácnost správně nevyhodí do směsného kontejneru, ale odnese je do lékárny. I v případě následného odevzdání tohoto odpadu za účelem jeho likvidace se stále jedná o odpad vytvořený domácností. Proto **v případě, kdy lékárna vybere léky prokazatelně jen od fyzických osob – nepodnikatelů**, a tyto léky samostatně (resp. odděleně) předá, resp. vykáže, spalovně nebo jinému stanovenému likvidátorovi k likvidaci, jedná se o komunální odpad ve smyslu zákona o DPH a jeho likvidace tak podléhá snížené sazbě DPH ve výši **15 %; na likvidaci tohoto odpadu pak dopadá povinnost státu hradit náklady vzniklé s likvidaci takto odevzdaných léčiv**.

**Ve všech ostatních případech**, kdy lékárna například vybere nepoužitelná léčiva i od jiných osob než jen fyzických osob – nepodnikatelů, popřípadě k tomu přidá i svá vlastní nepoužitá léčiva s prošlou dobou použitelnosti, eventuálně i nepoužitelná léčiva z provozu nemocnic nebo jiných zdravotnických zařízení, přičemž vše smíchá a předá dohromady k likvidaci, nejedná se již o komunální odpad ve smyslu zákona o DPH, a proto likvidace takových léčiv podléhá základní sazbě daně ve výši **21 %; na takto odevzdaná léčivá se nevztahuje povinnost státu hradit náklady vzniklé s jejich likvidací**.

Pro doplnění uvádíme, že **plátce daně** (v tomto případě likvidátor nepoužitelných léčiv) **má podle zákona o DPH povinnost uplatnit** u jím poskytovaného zdanitelného plnění **správnou sazbu daně**. Podotýkáme, že plátce daně – **pokud omylem uvedl špatnou sazbu daně** u svého zdanitelného plnění – **může své pochybení opravit s využitím ustanovení § 43 zákona o DPH**. V takovém případě opravy výše daně plátce vystaví opravný daňový doklad nebo provede opravu výše daně v evidenci pro účely DPH. Opravu výše daně přitom nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.

V souvislosti s výše uvedeným by se proto podle našeho právního názoru na případy podle § 89 odst. 2 zákona o léčivech **měla uplatnit jen sazba DPH pro fyzické osoby (tj. 15 %)**, a to i když přijde léky vrátit fyzická osoba, která je OSVČ, pokud léčiva konzumovala sama a vrací je jako fyzická osoba, nikoliv jako podnikatel. Pokud by ale byla podnikající fyzická osoba jedním z provozovatelů podle § 6 zákona o léčivech, vracela by nepoužitelná léčiva přímo osobě uvedené v § 88 odst. 3, tedy spalovně. Na takovou osobu se vztahuje postup podle § 89 odst. 1 zákona o léčivech, tam náklady stát nehradí.

Z uvedeného plyne, že:

* **náhrada škody může být vykázána pouze pro léčivá odevzdána fyzickými osobami – nepodnikateli, a**
* **náhrada může být vyplacena ve výši prokázaných nákladů + 15% DPH.**