

Příjmy poskytovatele podle zákona č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů („zákon o DS“), z hlediska daně z přidané hodnoty a daní z příjmů

I. Oblast daně z přidané hodnoty („DPH“)

1. Poskytovatel služby péče o dítě – postavení subjektu z hlediska DPH

Poskytovatel služby péče o dítě v dětské skupině (dále jen „poskytovatel“) je osobou povinnou k dani, tj. osobou samostatně uskutečňující ekonomickou činnost (§ 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)). Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomickou činnost.

Plátcem DPH se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, **s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně** (§ 6 zákona o DPH).

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 zákona o DPH)

Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně patří výchova a vzdělávání (§ 51 odst. 1 písm. h) zákona o DPH). Výchovou a vzděláváním se podle § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH rozumí poskytování služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině nebo poskytování péče o děti do 4 let v denním režimu, pokud jsou poskytovány

1. státem
2. krajem
3. obcí,
4. organizační složkou státu, kraje nebo obce,
5. dobrovolným svazkem obcí
6. hlavním městem Prahou nebo jeho městskou částí,
7. příspěvkovou organizací, nebo
8. nestátní neziskovou organizací pro děti a mládež.

Od daně je tedy osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňované v rámci výchovy a vzdělávání osobou uvedenou v bodech 1 až 8 výše.

V případě poskytovatelů, kteří jsou jinými právnickými nebo fyzickými osobami¹, než jsou výše uvedené, tedy není poskytování služby péče o dítě v dětské skupině osvobozeným plněním a plnění za tyto služby vstupuje do základu DPH.

¹ včetně poskytovatele podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS

Nestátní nezisková organizace pro děti a mládež je subjektem, který nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž musí být určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. Cíle těchto subjektů jsou považovány za podobné s posláním veřejnoprávních subjektů a jsou tedy v této otázce rozhodující.

Skutečnost, že tato služba je podle zákona o DS považována za nevýdělečnou činnost, tak sama o sobě nestačí, neboť **podmínku neziskovosti musí splňovat svojí podstatou subjekt, který danou dětskou skupinu provozuje.** V tomto smyslu není příkladně rozhodující název subjektu, nebo jeho právní forma. Pokud tak zaměstnavatel, který je standardním podnikatelským subjektem (tj. z principu se jedná o subjekt založený za účelem dosažení zisku), provozuje dětskou skupinu, nedosáhne na osvobození od daně dle § 57 zákona o DPH. V případě, že tuto dětskou skupinu provozuje příspěvková organizace, pak se jedná o jeden z mnoha neziskových subjektů vymezených v § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, na něž se osvobození od daně vztahuje.

2. Základ DPH

Základem daně z přidané hodnoty je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění (viz § 36 odst. 1 zákona o DPH).

Poskytovatel služby péče o dítě v dětské skupině, který není osobou, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a jehož obrat² za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, se stává plátcem DPH. **Zda úplaty přijaté od rodičů jako úhrada nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině a příspěvky na provoz dětské skupiny (viz bod 2.2) vstupují do obratu pro účely registrace (tj. do limitu 1 000 000 Kč), závisí na osobě poskytovatele. Pokud je poskytovatelem služby subjekt vymezený v § 57 odst. 1 písm. h) bod 1. – 8. zákona o DPH, je poskytování služby péče o dítě plněním osvobozeným od daně, které do obratu nevstupuje. Pokud je poskytovatelem služby kdokoliv jiný, úplaty přijaté od**

² Obratem se podle § 4a odst. 1 zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a zákona o DPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Úplaty za službu poskytování péče o dítě v dětské skupině, která splňuje podmínky pro osvobození od daně podle § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH, se tak do obratu pro účely registrace nezahrnují.

rodičů a příspěvky na provoz dětské skupiny do obratu pro účely registrace vstupují, jelikož se v takovém případě jedná o zdanitelné plnění.

Příklad 1:

Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace/ realizující v rámci své činnosti pouze službu péče o dítě v dětské skupině, tj. uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, se nestává plátcem DPH, neboť úplaty od rodičů i příspěvky na provoz nevstupují do obratu, tudíž nedochází k překročení obratu 1 000 000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců a současně zákon o DPH vylučuje registraci subjektů, kteří realizují pouze a jen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Příklad 2:

Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace realizující v rámci své činnosti službu péče o dítě v dětské skupině a jiné činnosti, z nich všechna plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně, se nestává plátcem DPH, ze shodných důvodů jako jsou uvedeny v příkladu 1.

Příklad 3:

Příspěvková organizace nebo nestátní nezisková organizace realizující v rámci své činnosti službu péče o dítě v dětské skupině a jiné činnosti, z nichž některé jsou zdanitelné, tj. nejsou od DPH osvobozeny, je plátcem DPH, pokud její obrat za posledních 12 kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Do obratu v daném případě vstupují pouze úplaty za zdanitelná plnění. Úplaty přijaté od rodičů k úhradě nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině i příspěvek na provoz dětské skupiny jsou však v daném případě od DPH osvobozeny, proto do obratu nevstupují.

Příklad 4:

Právnícká osoba, která je obchodní společností, nebo fyzická osoba, která poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině, se při obratu nad 1 000 000 Kč za posledních 12 kalendářních měsíců, stává plátcem DPH. Služba péče o dítě v dětské skupině je v daném případě zdanitelným plněním, proto do obratu pro účely registrace vstupují jak úplaty přijaté od rodičů, tak příspěvky na provoz dětské skupiny.

2.1 Úhrada nákladů za službu péče o dítě v dětské skupině od rodičů

Pokud se jedná o děti mladší dle zákona o DS³, provozovatel dětské skupiny nemůže vyžadovat úhradu vyšší částky, než je částka 4 000 Kč, proto z pohledu zákona o DPH lze dovodit, že v případě částky 4 000 Kč se **jedná o úplatu včetně DPH⁴**.

2.2 Příspěvek na provoz dětské skupiny

Příspěvek na provoz je z pohledu zákona o DPH dotací k ceně, a proto představuje součást úplaty (v případě finanční spoluúčasti rodičů dítěte), nebo celou úplatu (v případě nepožadování úhrady od rodičů), a tudíž v závislosti na osobě poskytovatele stejně jako úhrada od rodičů vstupuje do základu daně zdanitelného plnění nebo do hodnoty plnění osvobozeného od daně.

Podle § 2 je předmětem daně dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku. Úplatou se podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí:

1. částka v peněžních prostředcích nebo hodnota nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním,
2. dotace k ceně, kterou se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákona, z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropské unie či podle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.

Jednotkovou cenou se rozumí cena za jednotku množství zboží nebo cena za službu.

Vzhledem k povinné harmonizaci DPH v rámci Evropské unie jsou podmínky uplatňování DPH vymezeny unijními právními předpisy a současně i ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, která poskytuje výklad těchto právních předpisů. Právě z judikatury Soudního dvora EU⁵ vyplývají základní podmínky, za kterých má poskytnutá dotace charakter úplaty a jako taková musí být zahrnuta do základu daně.

Mezi základní podmínky, za nichž má poskytnutá dotace charakter úplaty, patří zejména:

- dotace je poskytnuta za účelem poskytování konkrétní služby,
- dotace musí být vyplacena třetí stranou dodavatelí zboží nebo poskytovateli služby,

³ tj. do 31. srpna po dosažení třetího roku věku (po třetích narozeninách)

⁴ V zákoně o DS není obsažena úprava, která by zmiňovala, kolik činí částka úhrady nákladů od rodičů bez DPH).

⁵ např. rozhodnutí SDEU ve věci C-184/00 Office des produits wallons ASBL

- dotace snižuje cenu poskytované služby – tvoří cenotvorný prvek,
- spotřebitel těží z dotace, poskytnuté jejímu příjemci,
- dotace představuje celé nebo část protiplnění za poskytnutí služby,
- cena zboží nebo služby musí být ze zásady stanovitelná nejpozději v okamžiku poskytnutí plnění,
- následkem závazku vyplatit dotaci přijatého tím, kdo dotaci poskytuje, je právo na její vymáhání, přiznané příjemci v okamžiku, kdy příjemce provedl zdanitelné plnění (nárokovost).

Vzhledem k tomu, že příspěvek náleží poskytovateli na obsazené kapacitní místo, jsou splněny výše uvedené podmínky přímé vazby mezi tímto příspěvkem a konkrétní poskytnutou službou péče o dítě v dětské skupině (jednotková cena plnění), přičemž právě v důsledku této přímé vazby je poskytnutý příspěvek cenotvorným prvkem předmětné služby bez ohledu na to, že úhrada ze strany rodičů je zastropována pouze v případě menších dětí. Podle důvodové zprávy k § 6 zákona o DS *je služba péče o dítě v dětské skupině poskytována na nekomerčním základě a jejím účelem není generování zisku*. Podle dostupného komentáře v ASPI *je kritérium neziskovosti nutno dodržet i v případě, že se na financování provozu dětské skupiny budou podílet kromě rodičů další subjekty (poskytovatel, sponzoři) či prostředky (dotace, granty apod.)*. Z uvedeného je zřejmé, že poskytnutí příspěvku ovlivňuje výši úhrady požadované po rodičích dítěte.

II. Oblast daní z příjmů fyzických a právnických osob

Způsob stanovení základu daně a daňové povinnosti k dani z příjmů je dán zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“), a daňový poplatník je povinen postupovat v souladu s jeho ustanoveními.

1. Poskytovatel – fyzická osoba

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou ve smyslu § 3 zákona o daních z příjmů příjmy ze závislé činnosti, samostatné činnosti, kapitálového majetku, nájmu a ostatní příjmy, a to jak úplatné, tak i bezúplatné, peněžní i nepeněžní. Z hlediska daně z příjmů je vždy rozhodující právní základ příslušného příjmu.

Obecně lze uvést, že ze základu daně jsou vyloučeny pouze ty příjmy, které jsou uvedené v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů v souvislosti s vymezeným předmětem daně z příjmů fyzických osob. Ze základu daně jsou dále vyloučeny příjmy, které jsou v souladu s příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů od daně osvobozené, a to zejména příjmy vymezené v § 4 a v navazujícím § 4a zákona o daních z příjmů.

Obecně je základem daně podle § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, přesahují výdaje prokazatelně

vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále v zákoně o daních z příjmů není u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 zákona o daních z příjmů stanoveno jinak. **Při zjišťování základu daně je možné uplatnit daňově uznatelné výdaje způsobem, v rozsahu a výši stanovené zákonem o daních z příjmů.**

Výše přijatých příspěvků od rodičů je zdanitelným příjmem podle zákona o daních z příjmů. K těmto příjmům se stanoví výdaje (buď ve skutečné výši – tj. „výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu“ v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nebo tzv. „paušální výdaje“ podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů) a **rozdíl mezi příjmy a výdaji pak bude základem daně,** který se zahrnuje do daňového přiznání a od kterého se odvíjí výše zdravotního a sociálního pojištění stejně jako u jiných OSVČ.

V případě, že výdaje budou uplatňovány ve skutečné výši (tj. výše prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu) a současně je poskytovatel také příjemcem státního příspěvku na provoz dětské skupiny, který je příjmem od daně osvobozeným, je nutné pamatovat na to, že k příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů). Vzhledem ke skutečnosti, že příjem od rodičů je zdanitelným příjmem, ale příjem z příspěvku na provoz je osvobozeným příjmem, je nutné jako skutečné výdaje vyčíslit jen odpovídající část celkových výdajů na provoz služby (nejvhodněji na základě podílu příjmů od rodičů a příjmů z příspěvku na provoz na celkové výši těchto příjmů).

Poskytovatel, který je fyzickou osobou, je povinen plnit také povinnosti z hlediska samostatné výdělečné činnosti jako poplatník/plátce vůči příslušné zdravotní pojišťovně a České správě sociálního zabezpečení, tj. registrace a další související povinnosti.

1.1 Poskytovatel – pečující osoba podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS

a) Příjem – úhrada nákladů od rodičů (§ 6 zákona o DS)

Příjem, který plyne poskytovateli – pečující osobě od rodičů jako úhrada nákladů na základě uzavřené smlouvy o poskytování služby, je z hlediska zákona o daních z příjmů příjmem zdanitelným (příjem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů), neboť se nejedná o příjem uvedený v zákoně o daních z příjmů jako příjem, který není předmětem daně, či jako příjem od daně osvobozený.

Z hlediska daně z příjmů fyzických osob je tedy nezbytné, aby poskytovatel – pečující osoba plnil povinnosti, které tento zákon ukládá zejména při stanovení základu daně, výpočtu daňové povinnosti, ale zároveň i při splnění registrační povinnosti, kterou má tento poskytovatel jako poplatník při zahájení výkonu

činnosti, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo při přijetí příjmu ze samostatné činnosti (viz § 39 zákona o daních z příjmů).

Z § 6 odst. 2 zákona o DS plyne, že poskytovatel podle § 3 odst. 2 písm. i) poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině za odměnu. Tedy poskytovatel podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS poskytuje péči za odměnu, která se pro účely zákona o DS považuje za úhradu nákladů, služba jako taková je „nevýdělečnou činností“ (viz § 2 zákona o DS). Obdobně je u právnických osob a fyzických osob, které zaměstnávají pečující osoby, odměna zaměstnance – pečující osoby rovněž nákladem.

b) Příjem – příspěvek na provoz dětské skupiny ze státního rozpočtu (podle § 20a zákona o DS)

Dalším příjmem poskytovatele, který je sám pečující osobou podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS, může být státní příspěvek na provoz dětské skupiny ve výši dle obsazené kapacity a normativů na příslušný rok. **Příspěvek je dle zákona o daních z příjmů osvobozený (aplikace § 4 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).** Příjmy, které jsou podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozené, se u fyzických osob podle § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů nezahrnují do základu daně a podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů neuvádí v daňovém přiznání. Příspěvek je určen na odměnu osoby pečující podle § 3 odst. 2 písm. i) zákona o DS, nákladů spojených se zajištěním povinného dalšího vzdělávání pečující osoby a další provozní náklady. K příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).

1.2 Poskytovatel – fyzická osoba – zaměstnavatel

a) Příjem – úhrada nákladů od rodičů (§ 6 zákona o DS)

Příjem, který plyne od rodičů poskytovateli – fyzické osobě zaměstnávající za účelem poskytování služby péče o dítě v dětské skupině jiné pečující osoby, jako úhrada nákladů na základě uzavřené smlouvy o poskytování služby, je z hlediska zákona o daních z příjmů příjmem zdanitelným – tedy příjem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, neboť se nejedná o příjem uvedený v zákoně o daních z příjmů jako příjem, který není předmětem daně, či jako příjem od daně osvobozený.

Výše přijatých příspěvků od rodičů je zdanitelným příjmem podle zákona o daních z příjmů. K těmto příjmům se stanoví výdaje (buď ve skutečné výši – tj. „výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu“ v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nebo tzv. „paušální výdaje podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů) a rozdíl mezi příjmy a výdaji pak bude základem daně, který se

zahrnuje do daňového priznání a od kterého se odvíjí výše zdravotního a sociálního pojištění stejně jako u jiných OSVČ.

V případě, že výdaje budou uplatňovány ve skutečné výši (tj. výše prokazatelně vynaložených výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmu) a současně je poskytovatel také příjemcem příspěvku na provoz dětské skupiny, který je příjmem od daně osvobozeným, je nutné pamatovat na to, že k příjmům osvobozeným od daně z příjmů nelze uplatnit žádné daňové výdaje (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů). Vzhledem ke skutečnosti, že příjem od rodičů je zdanitelným příjmem, ale příjem z příspěvku na provoz je osvobozeným příjmem, je nutné jako skutečné výdaje vyčíslit jen odpovídající část celkových výdajů na provoz služby (nejvhodněji na základě podílu příjmů od rodičů a příjmů z příspěvku na provoz na celkové výši těchto příjmů).

b) Příjem – příspěvek na provoz dětské skupiny ze státního rozpočtu (podle § 20a zákona o DS)

Příspěvek je dle zákona o daních z příjmů osvobozený (aplikace § 4 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů). Příjmy, které jsou podle zákona o daních z příjmů od daně osvobozené, se u fyzických osob podle § 5 odst. 5 zákona o daních z příjmů nezahrnují do základu daně a podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů neuvádí v daňovém priznání. Za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze pro daňové účely uznat výdaje související s příjmy osvobozenými od daně z příjmů (§ 25 odst. 1 písm. i) zákona o daních z příjmů).

Vzhledem k tomu, že se může jednat o složitou problematiku, doporučujeme využít služeb některého z certifikovaných daňových poradců (www.kdpcr.cz).

2. Poskytovatel – právnická osoba

Zdanitelným příjmem v případě právnických osob jsou obecně jak příjem z úhrady nákladů od rodičů plynoucí na základě smlouvy o poskytování služby, tak příjem z příspěvku na provoz dětské skupiny.

Na základě § 18a odst. 5 v případě **veřejně prospěšného poplatníka**, který je

- a) veřejnou vysokou školou,
- b) veřejnou výzkumnou institucí,
- c) poskytovatelem zdravotních služeb, který má oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby,
- d) obecně prospěšnou společností,
- e) ústavem,

je předmětem daně z příjmů jak příjem z úhrady od rodičů, tak z příspěvku na provoz dětské skupiny.

V případě **ostatních veřejně prospěšných poplatníků** – poskytovatelů, platí v souladu s § 18a zákona o daních z příjmů:

- a) **příjmy z úhrady nákladů od rodičů nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob v případě splnění podmínky § 18a odst. 1 písm. a), tedy kdy výdaje (náklady) vynaložené podle zákona o daních z příjmů v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší než tyto příjmy,**
- b) **příspěvek na provoz dětské skupiny není předmětem daně z příjmu právnických osob na základě § 18a odst. 1 písm. b).**

Zpracováno v rámci spolupráce věcných útvarů Ministerstva práce a sociálních věcí a Ministerstva financí, 7. dubna 2022