

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

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

Subjekt poskytující služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině (dále jen „zákon o DS“) je jako poskytovatel služby péče o dítě v dětské skupině (dále jen „**poskytovatel**“) **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, pokud její obrat v tuzemsku za předcházející kalendářní rok přesáhne 2 000 000 Kč, **s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění, u kterých by neměla nárok na odpočet daně, pokud by byla plátce, tedy zejména plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně** (§ 6 zákona o DPH). Tato osoba se stává plátcem od 1. ledna následujícího roku. Pokud však obrat v tuzemsku této osoby povinné k dani překročí do konce kalendářního roku částku 2 536 500 Kč, stává se plátcem hned následující den po překročení.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 a § 57 zákona o DPH)

Mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně patří výchova a vzdělávání (§ 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH). Výchovou a vzděláváním se podle § 57 odst. 1 písm. h) zákona o DPH rozumí také poskytování služby péče o dítě v dětské skupině podle zákona upravujícího poskytování služby péče o dítě v dětské skupině, 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. právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání.

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 právníky nebo fyzickými osobami¹, než jsou výše uvedené, tedy není poskytování služby péče o dítě v dětské skupině osvobozeným plněním, ale plněním zdanitelným, za nějž požadovaná úplata vstupuje do obrátu v tuzemsku.

¹ Včetně poskytovatele podle § 3 odst. 2 písm. a) zákona o DS (sousedská dětská skupina). I když jsou příjmy tohoto poskytovatele ze zákona o DS limitovány, stále spadají do obrátu a při existenci jiných příjmů (z jiných činností) může vzniknout plátcovství k DPH.

Právnícká osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, 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 neziskovou 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 plátcce 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 uskutečňuje plnění, u nichž by měl nárok na odpočet daně, pokud by byl plátcce, případně vybraná osvobozená plnění (tedy není osobou, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), a jehož obrat v tuzemsku² za aktuální kalendářní rok přesáhne 2 000 000 Kč (nebo 2 536 500 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 vzniku plátcovství (tj. do limitu 2 000 000 Kč / 2 536 500 Kč), závisí na osobě poskytovatele. Pokud je poskytovatelem služby subjekt vymezený v § 57 odst. 1 písm. h) bodech 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 rodičů a příspěvky na provoz dětské skupiny do obratu pro účely registrace vstupují, jelikož se v takovém případě jedná o zdanitelné plnění.

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 do obratu pro účely vzniku plátcovství nezahrnují, protože nepatří mezi plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, taxativně vyjmenovaná v § 4a zákona o DPH a podle tohoto ustanovení zahrnovaná podle do obratu v tuzemsku pro účely DPH.

² Obratem v tuzemsku 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 (i) zdanitelné plnění a plnění, které by bylo zdanitelné, pokud by v tuzemsku nebylo osvobozeno v režimu pro malé podniky, (ii) plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo (iii) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až 56a zákona o DPH nebo dodání nemovité věci osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 62, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Příklad 1:

Příspěvková organizace nebo právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, 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 ani státní příspěvek na provoz nevstupují do obratu, tudíž nedochází k překročení částky 2 000 000 Kč / 2 536 500 Kč pro vznik plátcovství.

Příklad 2:

Příspěvková organizace nebo právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, 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 právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, realizující v rámci své činnosti službu péče o dítě v dětské skupině, která je osvobozena od DPH bez nároku na odpočet, a jiné činnosti, které jsou zdanitelným plněním, tj. nejsou od DPH osvobozeny, je plátcem DPH, pokud její obrát v kalendářním roce přesáhne 2 000 000 Kč. Do obratu v daném případě vstupují 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:

Právnická osoba, která je obchodní společností, nebo fyzická osoba, která poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině, se stanou plátcem, překročí-li jejich obrát v kalendářním roce částku 2 000 000 Kč. 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 rodiče za službu péče o dítě v dětské skupině

Pokud se jedná o děti mladší dle zákona o DS³ nebo o sousedskou dětskou skupinu, poskytovatel, čerpající příspěvek na provoz DS, nemůže od rodiče vyžadovat úhradu vyšší částky, než je v § 20a odst. 2 a 3 zákona o DS⁴ **stanovená maximální denní úhrada rodiče**. V § 20a odst. 2 zákona o DS je výslovně uvedeno, že se jedná o maximální výši **včetně daně z přidané hodnoty**.

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

⁴ Čerpá-li poskytovatel příspěvek na provoz dětské skupiny, stanoví se maximální denní úhrada rodiče včetně daně z přidané hodnoty za službu péče o dítě v dětské skupině jako podíl čtyřnásobku měsíční minimální mzdy a koeficientu 261. Maximální denní úhrada rodiče se stanoví při obsazení kapacitního místa dítětem ve věku od 6 měsíců do dne 31. srpna po dosažení 3 let a při obsazení kapacitního místa v sousedské dětské skupině. Částka maximální denní úhrady rodiče se zaokrouhlí na celé koruny dolů.

Při obsazení kapacitního místa dítětem v rozsahu menším než 5 hodin denně se maximální denní úhrada rodiče podle odstavce 2 snižuje na polovinu. Při obsazení kapacitního místa v rozsahu do 3 dnů v týdnu může být maximální denní úhrada podle odstavce 2 navýšena o 10 %.

Více k úhradě rodiče: <https://www.mpsv.cz/detske-skupiny-pro-poskytovatele>

2.2 Státní příspěvek na provoz dětské skupiny

Státní 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 zákona o DPH 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 (do konce roku 2027) 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. Právé 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 poskytovatelí služby,
- 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).

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

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 § 2 odst. 1 zákona o DS se *službou péče o dítě v dětské skupině rozumí nezisková činnost spočívající v pravidelné péči o dítě od 6 měsíců věku do zahájení povinné školní docházky, která je poskytována mimo obydlí dítěte ve skupině dětí a která je zaměřena na zajištění potřeb dítěte, jeho výchovu a rozvoj schopností, kulturních, hygienických a sociálních návyků dítěte.*

Služba je poskytována na nekomerčním základě a jejím účelem není generování zisku. Kritérium neziskovosti je 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

Poskytovatelem může být dle § 3 odst. 2 zákona o DS:

- a) fyzická osoba provozující **sousedskou dětskou skupinu**⁶
- b) **fyzická osoba podnikající – zaměstnavatel**, který poskytuje službu péče o dítě v dětské skupině pro své zaměstnance a jejich rodinné příslušníky

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. (např. v případě dětských skupin se jedná o státní příspěvek na provoz, jak bude uvedeno dále).

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 úhrad od rodičů je zdanitelným příjmem podle zákona o daních z příjmů.

K těmto příjmům se stanoví výdaje dvěma způsoby:

- 1. buď ve skutečné výši – tj. „výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu“ v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů, nebo
- 2. tzv. „paušální výdaje“ podle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů

⁶ Sousedská dětská skupina je typem dětské skupiny

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 OSVČ⁷.

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 (aplikace § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů), 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 plynoucí z úhrad od rodičů je zdanitelným příjmem, ale příjem ze státního příspěvku na provoz je od daně osvobozeným příjmem, je nutné jako skutečné výdaje vyčíslit jen odpovídající část celkových výdajů na provoz služby (nejvhodněji na základě podílu příjmů z úhrad od rodičů a příjmů ze státního 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.

Další možností ke splnění odvodových povinností poplatníka se zdanitelnými příjmy ze samostatné činnosti je využití **institutu paušální daně** za předpokladu splnění zákonných podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů (§ 2a, § 7a a další dotčená ustanovení vztahující se k institutu paušálního režimu a paušální daně v zákoně 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).

Ze zákona o DS vyplývají především 2 zdroje příjmů:

a) Příjem – úhrada rodiče za službu

Příjem, který plyne poskytovateli služby péče o dítě v dětské skupině od rodičů jako úhrada za službu 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 služby péče o dítě v sousedské dětské skupině i poskytovatel fyzická osoba (zaměstnavatel) plnil povinnosti, které tento zákon ukládá zejména při stanovení základu daně a výpočtu daňové povinnosti.

Čerpá-li poskytovatel příspěvek na provoz, řídí se při stanovení výše úhrady za službu zákonem o DS (maximální výše úhrady rodiče v sousedské dětské skupině a v dětské skupině u dětí mladší věkové kategorie).⁸

⁷ Osoba samostatně výdělečně činná je osoba, která ukončila povinnou školní docházku a vykonává samostatně výdělečnou činnost nebo při samostatné výdělečné činnosti spolupracuje. Samostatnou výdělečnou činností jenapř. provozování živnosti, podnikání v zemědělství, umělecká činnost aj. <https://www.cssz.cz/osvc-snadne-a-prehledne>

⁸ Více k úhradě rodiče, včetně pomůcky pro výpočet: <https://www.mpsv.cz/detske-skupiny-pro-poskytovatele>

b) Příjem – státní příspěvek na provoz dětské skupiny (§ 20a zákona o DS)

Dalším příjmem poskytovatele služby péče o dítě v dětské skupině může být státní příspěvek na provoz dětské skupiny ve výši dle obsazené kapacity a normativů na příslušný rok. **Státní příspěvek je dle zákona o daních z příjmů od daně osvobozený (aplikace § 4 odst. 1 písm. h) 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 účelově vázaný, je určen na úhradu mzdových prostředků definovaných v § 20a odst. 1 písm. a) zákona o DS, v případě sousedské dětské skupiny také odměn pečující osoby; 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).

2. Poskytovatel – právnická osoba

Zdanitelným příjmem v případě právnických osob jsou obecně jak příjem z úhrady za službu od rodičů plynoucí na základě smlouvy o poskytování služby, tak příjem ze státního 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 ze státního 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 od rodičů nejsou předmětem daně z příjmů** právnických osob **v případě splnění podmínky** § 18a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy kdy výdaje (náklady) vynaložené podle zákona o daních z příjmů v souvislosti s prováděním této činnosti jsou vyšší než tyto příjmy,
- b) státní **příspěvek na provoz dětské skupiny není předmětem daně z příjmu** právnických osob na základě § 18a odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.