

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ČÁSTEČNÝM ROZPOREM **KE DNI 23.3.2022** **DPH**

591/23.03.22 Uplatnění DPH na služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společenstvem a provozovatelům kolektivních systémů

Předkládá: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění uplatnění DPH obcemi při poskytování služeb autorizovaným obalovým společenstvem (dále jen „AOS“) a provozovatelům kolektivních systémů, a to v návaznosti na jejich status jako osoby nepovinné k dani podle § 5 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

Poskytování výše uvedených služeb v současné době není většinově považováno za uskutečňování zdanitelných plnění (tj. tyto služby se většinově nepovažují za předmět DPH), protože v souladu s Informací o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněnou na stránkách GFR, a ustálenou správní praxí, jsou obce při poskytování těchto služeb považovány za veřejnoprávní subjekty.

Předkládaný příspěvek rozvíjí v návaznosti na evropskou judikaturu argumentaci, proč by bylo vhodné přehodnotit tuto klasifikaci, a považovat činnosti obcí ve vztahu k AOS a provozovatelům kolektivních systémů za zdanitelné služby.

1. Služby poskytované obcemi v rámci odpadového hospodářství

V této části je podrobně vysvětleno, jaké služby poskytují obce autorizovaným obalovým společenstvem a provozovatelům kolektivních systémů, a to v návaznosti na to, jaké služby poskytují AOS a provozovatelé kolektivních systémů svým klientům.

Služby poskytované autorizovaným obalovým společenstvem

Ustanovení **§ 10 odst. 1** a **§ 12 odst. 1** zákona č. 477/2001 Sb., o obalech, v platném znění (dále jen „zákon o obalech“) stanoví osobám uvádějícím na trh či do oběhu obaly nebo balené výrobky (dále jen „výrobci“) povinnost zpětného odběru a využití odpadu z obalů.

Výrobci této povinnosti mohou dostát individuálně, přenesením této povinnosti na jinou osobu spolu s převedením vlastnického práva k obalu za účelem jeho dalšího uvedení do oběhu, nebo uzavřením smlouvy o sdruženém plnění s AOS.

AOS jsou podle **§ 16** zákona o obalech oprávněny zajišťovat sdružené plnění povinnosti zpětného odběru a využití odpadu z obalů, a k tomuto účelu uzavírat smlouvy o sdruženém plnění s výrobcem dle **§ 13 odst. 1 písm. c)** zákona o obalech.

Ustanovení **§ 59 odst. 4** zákona č. 541/2020 Sb., v platném znění, o odpadech (dále jen „zákon o odpadech“) stanoví obcím povinnost vytvořit obecní systém odpadového hospodářství, v rámci kterého přebírají veškerý komunální odpad od fyzických (nepodnikajících) osob.

Obce v souladu s povinností podle **§ 59 odst. 2** zákona o odpadech v obecním systému zřizují rovněž tříděný sběr komunálního odpadu. Podle **§ 10 odst. 4** zákona o obalech musí být sběrná místa pro odpady z obalů zařazena do obecního systému odpadového hospodářství.

Podle **§ 60 odst. 2** zákona o odpadech mohou obce ve vztahu k odpadům převzatým v rámci obecního systému za úplatu poskytovat služby AOS v rámci plnění jejich povinností podle zákona o obalech. V rámci této spolupráce uzavírají obce s AOS smlouvy o zajištění zpětného odběru a využití odpadů z obalů.

Spolupráce obcí s AOS má dobrovolný charakter. Za poskytnuté služby náleží obcím smluvní odměna, která v praxi závisí zejména na množství vyříděných odpadů z obalů¹⁰, průměrných nákladech na recyklaci a způsobech nakládání s využitelnými obalovými složkami komunálních odpadů. V oblastech, které nejsou upraveny zákonem o obalech či o odpadech se smlouva řídí soukromým právem (zákonem č. 89/2012 Sb., v platném znění, zákon občanský zákoník).

AOS musí podle **§ 21 odst. 1 písm. d)** zákona o obalech s obcemi zacházet rovným způsobem; jednotlivé obce tak nemůžou dojednat lepší podmínky či odměnu než ostatní obce.

Služby poskytované provozovatelům ostatních kolektivních systémů

Ustanovení **§ 12 odst. 1** zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností (dále jen „zákon o výrobcích s ukončenou životností“) stanoví výrobcům elektrozařízení, baterií, akumulátorů, pneumatik nebo vozidel (dále jen „výrobci“) povinnost zajistit zpětný odběr elektrozařízení, baterií, akumulátorů, pneumatik nebo vozidel (dále jen „výrobky s ukončenou životností“) a jejich následné zpracování a využití nebo odstranění¹¹.

Za účelem splnění zákonných povinností zřizuje výrobce místa zpětného odběru podle **§ 15 odst. 1** zákona o výrobcích s ukončenou životností¹².

Současně mohou být místa zpětného odběru zřízena ve spolupráci s obcí v rámci využití obecního systému odpadového hospodářství podle **§ 16 odst. 1** zákona o výrobcích s ukončenou životností. Podle tohoto ustanovení je obec povinna umožnit využití obecního systému odpadového hospodářství i dalším výrobcům, přičemž s výrobcí jsou obcí sjednány nediskriminační podmínky pro využití obecního systému.

¹⁰ V souladu s § 21 odst. 1 písm. i) zákona o obalech je AOS povinna sledovat podíl odpadů z obalů v tříděném komunálním odpadu.

¹¹ Tato povinnost se případně může týkat distributora výrobku podle § 10 zákona o výrobcích s ukončenou životností, případně pověřeného zástupce výrobce podle § 11 odst. 4 zákona o výrobcích s ukončenou životností.

¹² Pokud je zpětný odběr zajišťován ve spolupráci s provozovatelem místa zpětného odběru, musí s ním podle § 12 odst. 1 zákona o výrobcích s ukončenou životností výrobce uzavřít smlouvu o zřízení místa zpětného odběru.

Podle § 9 zákona o výrobcích s ukončenou životností mohou výrobci dostát této povinnosti individuálně¹³ nebo v kolektivním systému prostřednictvím smlouvy o zajištění plnění povinností zpětného odběru, zpracování a využití nebo odstranění výrobků s ukončenou životností uzavřené s provozovatelem kolektivního systému¹⁴.

Bude-li provozovatel kolektivního systému plnit své povinnosti ve spolupráci s obcemi, je povinen podle § 36 odst. 3 písm. f) pododstavec 3 zákona o výrobcích s ukončenou životností přiložit k žádosti o autorizaci vzor smlouvy, kterou bude uzavírat s obcemi.

Zapojení obcí v těchto smluvních vztazích je stejně jako v případě zapojení obcí do smluvních vztahů s AOS dobrovolné, obce v zásadě nemůžou ovlivnit podmínky spolupráce, které jsou dány vzorovou smlouvou.

2. Postavení obce jako osoby nepovinné k dani

Podle § 5 odst. 4 ZDPH se obce při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to ani v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady. Činnosti, které obce v oblasti veřejné správy vykonávají, tak nejsou předmětem DPH¹⁵.

Ve světle tohoto ustanovení je tak třeba jako činnost, která není předmětem DPH, klasifikovat provozování obecního systému odpadového hospodářství dle § 59 zákona o odpadech, i když obce vybírají od občanů poplatky stanovené obecní vyhláškou.

V současné chvíli jsou však jako veřejnoprávní činnosti klasifikovány rovněž služby poskytované obcemi AOS a provozovatelům kolektivních systémů. Jedná se o ustálenou správní praxi, kterou založila Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněná na stránkách GŘ.

Obce dále v souvislosti s těmito plněními přijímají plnění na vstupu (např. služby svozových společností, nákup kontejnerů na tříděný odpad), která zpravidla podléhají DPH. Z důvodu klasifikace plnění na výstupu jako plnění nepodléhajících DPH si však obce nemohou u těchto plnění uplatnit nárok na odpočet DPH.

Předkladatel příspěvku se domnívá, že činnosti ve spolupráci s AOS a provozovateli kolektivních systémů by neměly být považované za činnosti vykonávané veřejnoprávním subjektem, a měly by být naopak považované za zdanitelná plnění z důvodů uvedených níže.

¹³ § 9 odst. 1 zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností.

¹⁴ § 35 zákona č. 542/2020 Sb., v platném znění, zákon o výrobcích s ukončenou životností.

¹⁵ Ustanovení transponuje čl. 13 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), podle kterého se obce nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními poplatky, příspěvky či platby.

3. Podmínky veřejnoprávní činnosti

Ustálená judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) stanovuje, že pro klasifikaci veřejnoprávní činnosti je třeba splnit současně dvě podmínky¹⁶:

- 1) činnost vykonává subjekt podléhající veřejnému právu, a
- 2) subjekt vykonávající danou činnost musí jednat z titulu veřejné autority.

Evropská judikatura vyvozuje, že při posouzení první podmínky nelze omezit klasifikaci subjektu coby veřejnoprávního pouze na předmět nebo cíle jeho činnosti. Subjekt, který má být považován za veřejnoprávní, musí být integrován ve struktuře veřejné správy¹⁷.

Obce jsou beze sporu začleněny do struktury veřejné správy. Předkladatel se proto domnívá, že tuto podmínku není třeba dále zkoumat.

Z hlediska splnění druhé podmínky však dle předkladatele nelze považovat činnosti obcí vykonávané pro AOS a provozovatele kolektivních systémů za takové, při nichž jedná subjekt z titulu veřejné autority.

Veřejná autorita – judikatura SDEU

K této otázce existuje bohatá judikatura SDEU. Jedním z nejstarších případů, kdy se SDEU vyjadřoval k tomuto problému, je případ C-231/87 Piacenza. SDEU v bodech 15 a 16 uvedl následující (zvýrazněno předkladatelem):

*„(15) (...) Jelikož toto nařízení podmiňuje zacházení s veřejnoprávními subjekty jejich jednáním coby jednáním „veřejné autority“, vylučuje činnosti, které vykonávají nikoli jako subjekty podléhající **veřejnému právu**, ale jako subjekty podléhající **právu soukromému**. Proto jediným kritériem, které dovoluje jednoznačně rozlišit mezi těmito druhy aktivit, **je právní rámec, který se na ně vztahuje dle příslušného národního práva.***

(16) Z toho vyplývá, že veřejnoprávní subjekty uvedené v prvním pododstavci odst. 5 čl. 4 Šesté směrnice vykonávají činnosti jako „veřejnoprávní subjekty“ ve smyslu tohoto ustanovení, když tak činí v rámci zvláštního právního rámce, který se na ně vztahuje. Naopak, pokud jednají podle právního rámce, který se vztahuje na soukromé obchodníky, nelze je považovat za jednající jako „veřejné autority“. Vnitrostátnímu soudu náleží posoudit příslušnou aktivitu ve světle tohoto kritéria.“ (neoficiální překlad předkladatele)¹⁸.

¹⁶ Např. rozsudek SDEU ze dne 25. března 2010, Komise v. Nizozemsko, C-79/09; ve skutečnosti existuje ještě třetí podmínka – narušení hospodářské soutěže; tato podmínka není pro další posouzení relevantní.

¹⁷ Rozsudek SDEU ze dne 12. června 2008, Komise vs. Portugalsko, C-462/05.

¹⁸ Rozsudek SDEU ze dne 17. října 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda a další proti Comune di Carpaneto Piacentino a další, C-231/87, v originále „(15) (...) In so far as that provision makes such treatment of bodies governed by public law conditional upon their acting 'as public authorities', it excludes therefrom activities engaged in by them not as bodies governed by public law but as persons subject to private law. Consequently, the only criterion making it possible to distinguish with certainty between those two categories of activity is the legal regime applicable under national law.“

(16) It follows that the bodies governed by public law referred to in the first subparagraph of Article 4(5) of the Sixth Directive engage in activities 'as public authorities' within the meaning of that provision when they do so

SDEU v případě C-174/14 Sudaçor uvedl: „...předmět či účel činnosti je v tomto ohledu irelevantní a závěr o tom, že je režim činnosti dotčené ve věci v původním řízení veřejnoprávní, lze učinit na základě skutečnosti, že je vykonávána s využitím výsad veřejné moci.“¹⁹ SDEU dále uvedl: „...že osvobození od daně stanovené v čl. 13 odst. 1 prvním pododstavci směrnice 2006/112 se týká hlavně činností vykonávaných veřejnoprávními subjekty jako orgány veřejné správy, které i když jsou hospodářské povahy, úzce souvisejí s uplatňováním výsad veřejné moci.“²⁰.

Konceptem uplatnění výsad veřejné moci se SDEU blíže zabýval ve věci C-604/19 Gmina Wrocław. SDEU posuzoval situaci, kdy stavebníci, držitelé práva stavby, se za úplatu původnímu vlastníku (obci) stávali ze zákona vlastníky stavby. SDEU zdůraznil, že: „...obec Vratislav při provádění opatření, o nichž rozhodl vnitrostátní normotvůrce, **nemá rozhodovací pravomoc** ohledně osobní působnosti takovéto přeměny a podmínek jejího uplatňování.“²¹, a dále uvedl, že: „Je patrné, že podle ustanovení zákona o přeměně spočívá role obce Vratislav především v ověření skutkových okolností, vydání osvědčení o přeměně práva stavby k nemovitosti na plné vlastnické právo a v informování nového vlastníka o povinnosti hradit úplatu z přeměny. Jak uvedla generální advokátka v bodě 61 stanoviska, tato úplata, kterou mají hradit bývalí stavebníci, není stanovena obcí Vratislav **v rámci správního řízení** na základě pro ni stanoveného zvláštního veřejnoprávního režimu coby orgánem veřejné moci.“²².

Aplikace judikatury SDEU na činnost obcí

Z výše uvedeného vyplývá, že činnosti vykonávané na základě smluvních vztahů, ve kterých obce podléhají soukromému právu, tj. vztahují se na ně stejné podmínky jako na soukromé obchodníky, by neměly být považované za činnosti vykonávané z titulu veřejné autority.

I když obecný rámec spolupráce mezi obcemi na jedné straně a AOS a provozovateli kolektivních systémů na straně druhé, je dán zákonem o odpadech, zákonem o obalech a zákonem o výrobcích s ukončenou životností, konkrétní podmínky se řídí soukromým právem (občanským zákoníkem).

Obce mohou, ale nemusí vstupovat do spolupráce s AOS či provozovateli kolektivních systémů. Pokud se pro spolupráci nicméně rozhodnou, nemohou v dané smluvním vztahu uplatňovat výsad veřejné moci (stanovovat podmínky spolupráce). Obce nemají rozhodovací pravomoc. Naopak, AOS a provozovatelé musí vůči obcím vystupovat nediskriminačním způsobem, což ve své podstatě znamená, že podmínky spolupráce všech obcí budou podobné (shodné). Rovněž tak výše odměny za tuto činnost není stanovena obcí v rámci správního řízení na základě zvláštního veřejnoprávního režimu.

under the special legal regime applicable to them. On the other hand, when they act under the same legal conditions as those that apply to private traders, they cannot be regarded as acting 'as public authorities'. It is for the national court to classify the activity at issue in the light of that criterion.“

¹⁹ Rozsudek SDEU ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, čl. 70.

²⁰ Rozsudek SDEU ze dne 29. října 2015, Sudaçor, C-174/14, čl. 71.

²¹ Rozsudek SDEU ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, čl. 83.

²² Rozsudek SDEU ze dne 25. února 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, čl. 84.

4. Závěr

Předkladatel na základě výše uvedené judikatury SDEU navrhuje, aby služby poskytované obcemi autorizovaným obalovým společnostem dle zákona o obalech a provozovatelům kolektivních systémů dle zákona o výrobcích s ukončenou životností podléhaly běžnému režimu DPH, protože obce služby poskytují na dobrovolné bázi v rámci soukromoprávních vztahů, při nichž nevystupují z pozice veřejné autority.

Předkladatel příspěvku vychází z předpokladu, že tyto činnosti nespĺňují druhou podmínku pro klasifikaci činnosti coby veřejnoprávní, tj. nejsou vykonávány obcemi v postavení veřejnoprávní autority.

Změna kvalifikace plnění by současně znamenala změnu dosavadní dlouholeté správní praxe, která by mohla vyústit v povinnou registraci k DPH některých menších obcí. Z tohoto důvodu předkladatel navrhuje stanovení účinnosti změny od prvního dne měsíce, ve kterém nastane účinnost novely ZDPH zvyšující limit pro povinnou registraci k DPH na 2 000 000 Kč.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se stanoviskem, že poskytnutí služby obcí autorizované obalové společnosti v souvislosti se zákonem o obalech a výrobcům na základě zákona o výrobcích s ukončenou životností, není výkonem veřejné správy a obce se proto při výkonu této činnosti považují za osoby povinné k dani.

Nesouhlas s vymezením počátku započítávání těchto uskutečněných plnění do obratu pro povinnou registraci až po zvýšení limitu pro povinnou registraci k DPH na 2 000 000 Kč.

Pro doplnění je nezbytné upozornit na skutečnost, že z údajů v příspěvku uvedených vyplývá, že obec je povinna třídit komunální odpad. Je zřejmé, že zejména odpadové nádoby na třídění obalů, slouží, kromě vkládání obalů, i k třídění dalšího komunálního odpadu (do příslušné nádoby jsou vkládány např. noviny a časopisy), který nemají povinnost výrobci zpětně odebírat dle zákona o obalech (obdobně postup u výrobců dle zákona o výrobcích s ukončenou životností) a jedná se o odpad vzniklý na základě zákona o odpadech – výkon veřejné správy. Na základě této skutečnosti například v případě, že obec zajišťuje svoz obsahu odpadových nádob, při uplatnění nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících se svozem je nezbytné postupovat v souladu s ust. § 75 zákona o DPH a nárok na odpočet uplatnit v poměrné výši.

Informace o uplatňování DPH u neziskových subjektů Ministerstva financí ze dne 28. ledna 2005, zveřejněná na stránkách GFŘ, je v části, kdy je za výkon veřejné správy považována i recyklace obalů na základě smlouvy s AOS, nahrazena závěry tohoto koordinačního výboru.