

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

458/17.06.15 Výklad pojmu „nestátní nezisková organizace dětí a mládeže“ ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) ZDPH

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce č. 367

Výsledkem níže uvedeného textu by měla být všeobecná shoda na obsahu pojmu *nestátní nezisková organizace dětí a mládeže*, jejíž výchovné, vzdělávací a volnočasové služby poskytované dětem a mládeži jsou osvobozeny od daně podle § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH¹⁷.

1. Směrnice¹⁸

Čl. 132 odst. 1 písm. i) osvobozuje od daně výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné.

Podle čl. 133 mohou členské státy vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně na jednu či více z těchto podmínek:

- a) dotyčné subjekty **nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl** a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb;
- b) dotyčné subjekty **musejí být řízeny a spravovány v zásadě na základě dobrovolnosti** osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem samy ani prostřednictvím jiných osob na výsledcích dotyčné činnosti;
- c) dotyčné subjekty **musejí uplatňovat ceny schválené příslušnými veřejnými orgány** nebo ceny, které schválené ceny nepřekračují, a u služeb nepodléhajících schválení uplatňovat nižší ceny, než jaké za podobné služby uplatňují obchodní podniky podléhající DPH;
- d) osvobození od daně **nesmí být s to narušit hospodářskou soutěž** znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

2. Zákon o DPH

Podle § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH jsou od daně osvobozeny výchovné, vzdělávací a volnočasové aktivity poskytované dětem a mládeži příspěvkovými organizacemi a nestátními neziskovými organizacemi dětí a mládeže.

Do konce roku 2005 bylo osvobození od daně udělené příspěvkovým organizacím a nestátním neziskovým organizacím dětí a mládeže podmíněno udělením dotací na

¹⁷ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

¹⁸ Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty

předmětné činnosti. Od 1. 1. 2006 byla tato podmínka zrušena zákonem č. 545/2005 Sb.

Ani původní důvodová zpráva k zákonu o DPH, ani důvodová zpráva k zákonu 545/2005 Sb., jímž bylo předmětné ustanovení změněno (viz předchozí odstavec), neobsahuje

- vysvětlení k obsahu pojmu *nestátní neziskové organizace dětí a mládeže*, ani
- odůvodnění zrušení podmínky udělování dotací těmto subjektům.

3. Rozbor

Výchovu a vzdělávání dětí a mládeže osvobodí členské státy dle Směrnice vždy, poskytuje-li je veřejnoprávní subjekt. Byť není k dispozici důvodová zpráva, lze předpokládat, že s tímto pravidlem se zákonodárce vypořádal udělením osvobození příspěvkové organizaci. I když Česká republika nestanovila výčet subjektů, jež se pro účely DPH považují za subjekty veřejnoprávní, domnívám se, že příspěvková organizace splňuje v obecné rovině požadavky SDEU na povahu veřejnoprávních subjektů, tj. zejména začlenění do veřejné správy¹⁹. Je sice obvyklé, že obdobné služby poskytují v českém prostředí příspěvkové organizace, není však vyloučen ani jiný poskytovatel z množiny veřejnoprávních subjektů, například obec, s jejímž osvobozením zákon o DPH nepočítá. V takovém případě může plátce využít přímého účinku čl. 132 odst. 1 písm. i) Směrnice, což ostatně potvrdil i závěr jednoho z předchozích jednání Koordinačního výboru týkající se provozování dětských jeslí²⁰.

Pro tento příspěvek však je klíčové vymezení druhé množiny poskytovatelů výchovných, vzdělávacích a volnočasových služeb, a sice *nestátních neziskových organizací dětí a mládeže*. Ve světle odpovídajícího ustanovení Směrnice je zřejmé, že

- cíle těchto subjektů uznává český zákonodárce za podobné cílům příspěvkových organizací věnujícím se dětem a mládeži a že

¹⁹ Dle judikatury SDEU je začlenění do veřejné správy atributem veřejnoprávního subjektu:

„Je-li určitá činnost spočívající v provádění úkonů, které patří mezi výsady veřejné moci, svěřena nezávislé třetí osobě nebo je vykonávána entitami, které nejsou začleněny do struktury veřejné správy, ve formě nezávislé hospodářské činnosti, vynětí upravené v čl. 4 odst. 5 prvním pododstavci šesté směrnice se nepoužije (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko, bod 22, a Ayuntamiento de Sevilla, bod 20).“

V projednávané věci je nesporné, že Lusoponte je třetí osobou, která není začleněna do veřejné správy a není k ní v žádném vztahu závislosti. Konkrétně se jedná, jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku, o konsorcium – založené ve formě akciové společnosti vlastněné portugalskými podniky, jedním francouzským podnikem a jedním podnikem ze Spojeného království –, které na základě nabídkového řízení získalo koncesi udělenou portugalskou veřejnou správou.

Za těchto podmínek nelze než konstatovat, že Lusoponte nemůže být považováno za „veřejnoprávní subjekt“ ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice. Z tohoto důvodu není toto ustanovení na projednávaný spor použitelné.“ (C-462/05 Komise v. Portugalsko).

²⁰ 376/11.07.12 Uplatňování DPH při provozování dětských jeslí, autoři: Holubová, O., Černý, P.

- koncept ustanovení využívá podmínku čl. 133 písm. a) Směrnice (tj. podmínku neziskovosti poskytovatele: subjekty nesmějí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb).

Zbývá vypořádat se s přívlastkem *[organizace] dětí a mládeže*. Jak jsem už výše uvedla, zákonodárce své úmysly v důvodové zprávě neuvádí. Protože děti z pochopitelných důvodů obvykle nezakládají právnické osoby, domnívám se, že jediným kritériem, které připadá v úvahu, je účel existence daného subjektu a cíl jeho aktivit. Vyplývá-li ze statutu a je-li praxí daného subjektu potvrzeno, že byla organizace založena, aby se věnovala dětem a mládeži, jejich zájmovým, mimoškolním či vzdělávacím aktivitám, případně je sdružovala pro dlouhodobé sledování a podporu jejich zájmů, jde o organizaci dětí a mládeže ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH, ať už je dotčený subjekt korporací, fundací či ústavem. Tento výklad koresponduje s čl. 132 odst. 1 písm. i) Směrnice, podle něhož jsou rozhodující cíle zkoumaných organizací, které by se, má-li být těmto organizacím uděleno osvobození, měly přibližovat cílům subjektů veřejnoprávních, jež se ve výchově dětí a mládeže angažují a jež požívají osvobození od daně. Formální hlediska, ať už slova „dětí“ či „mládež“ v názvu nebo případná příslušnost k určité dětské zastřešující organizaci (např. Česká rada dětí a mládeže, apod.), nejsou rozhodující.

4. Závěr

Organizací dětí a mládeže ve smyslu § 57 odst. 1 písm. g) zákona o DPH je subjekt, jenž byl založen, aby se věnoval dětem a mládeži, jejich zájmovým, mimoškolním či vzdělávacím aktivitám, případně aby je sdružoval za účelem sledování a podpory jejich zájmů. Nesmí systematicky sledovat zisk jako svůj cíl a jakýkoliv případný zisk nesmí být rozdělen, nýbrž určen k pokračování nebo zlepšení poskytovaných služeb. Formální znaky, např. název subjektu, jeho forma nebo členství v dětské či mládežnické asociaci, nejsou rozhodující.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.