

Ing. Jiří Růžička, MBA, Ph.D.
ředitel
Český institut pro akreditaci, o.p.s.
Hájkova 2747/22
130 00 Praha 3 - Žižkov

23. června 2025

Posouzení činnosti ČIA z pohledu DPH

Vážený pane Růžičko,

dovolujeme si Vám předložit naše stanovisko k posouzení činnosti Českého institutu pro akreditaci, o.p.s., ve světle znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinného od 1. ledna 2025.

V rámci našich komentářů jsme se zaměřili pouze na uplatnění DPH. Nekomentujeme žádné jiné daňové, účetní či právní dopady transakcí.

Dovolujeme si Vás upozornit, že naše shrnutí je založeno na současném znění právních předpisů a jejich převažujících interpretacích. Znění právních předpisů i jejich interpretace se mohou v budoucnosti změnit. Doporučujeme Vám ověřit si závěry uvedené v tomto shrnutí, pokud bude existovat časová prodleva mezi poskytnutím shrnutí a jeho využitím. Toto shrnutí je určeno výhradně pro účely Českého institutu pro akreditaci, o.p.s. a žádná třetí strana se na něj nemůže spoléhat.

S pozdravem

Ernst & Young, s.r.o.



1. Situace

- ▶ Český institut pro akreditaci, o.p.s. (dále jen „ČIA“) je obecně prospěšnou společností, která byla založena Českou republikou podle zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech a o změně některých zákonů.
- ▶ ČIA provádí akreditaci subjektů posuzování shody. Tím rozumíme, že ČIA ověřuje, zda jsou různé subjekty (např. certifikační orgány, zkušební laboratoře nebo inspekční instituce) způsobilé k tomu, aby mohly provádět posuzování shody. Posuzování shody chápeme jako testování, zda nějaký výrobek nebo služba splňuje požadavky stanovené právními předpisy (např. bezpečnostní normy, technické požadavky nebo hygienické limity).

Akreditační orgán jako orgán veřejné moci

- ▶ ČIA je k výkonu působnosti akreditačního orgánu pověřen v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 765/2008, kterým se stanoví požadavky na akreditaci a dozor nad trhem týkající se uvádění výrobků na trh (dále jen „Nařízení“).
- ▶ V bodu 15 Preambule Nařízení se uvádí záměr, že *„jelikož účelem akreditace je poskytnout oficiální stanovisko k odborné způsobilosti subjektu, který vykonává činnosti posuzování shody, neměly by členské státy udržovat více než jeden vnitrostátní akreditační orgán a měly by zajistit, aby byl organizován způsobem zaručujícím objektivitu a nestrannost jeho činností. Tyto vnitrostátní akreditační orgány by měly působit nezávisle na obchodních činnostech posuzování shody. Je proto vhodné stanovit, aby členské státy stanovily, že při provádění akreditace vnitrostátní akreditační orgány **vykonává tento orgán tuto činnost jako orgán veřejné moci, a to bez ohledu na své právní postavení.**“*
- ▶ Článek 2, bod 11 Nařízení definuje vnitrostátní akreditační orgán jako *„jediný orgán v daném členském státě, který na základě státem delegované pravomoci provádí akreditaci.“* Důležitý je též článek 4 obsahující obecné zásady, kde v odst. 5 stojí: *„Pokud akreditaci neprovádějí přímo orgány veřejné správy, svěří členské státy provádění akreditace vnitrostátnímu akreditačnímu orgánu **jako činnost orgánu veřejné správy a formálně ho uznají.**“*
- ▶ Citované Nařízení bylo do české legislativy implementováno změnovým zákonem č. 490/2009 Sb., jenž novelizoval zákon č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky (dále jen „Zákon o technických požadavcích“). Ten v § 15 odst. 1 stanovuje, že ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) pověří výkonem působnosti vnitrostátního akreditačního orgánu pouze jednu právnickou osobu. MPO pověřilo touto činností právě ČIA, a to svým rozhodnutím č. 190/2010 ze dne 29. října 2010. Ustanovení § 15 odst. 5 Zákona o technických požadavcích poté doplňuje, že rozhodnutí o pověření k provádění akreditace zveřejní MPO formou sdělení ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv. K tomu dne 17. prosince 2010 také došlo.¹

¹ Sdělení č. 385/2010 Sb., sdělení Ministerstva průmyslu a obchodu o pověření Českého institutu pro akreditaci, o. p. s., prováděním akreditace

Akreditační činnost jako výkon veřejné správy

- ▶ Zákon o technických požadavcích v § 16 následně vymezuje proces udělení akreditace. ČIA při něm postupuje v souladu se zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád. ČIA o udělení akreditace subjektu posuzování shody rozhoduje na žádost tohoto subjektu. Obsah žádosti je sice stanoven, ČIA si nicméně dle svého uvážení může vyžádat další informace či dokumenty. ČIA žádost posoudí a vydá rozhodnutí, kterým žadajícímu subjektu akreditaci buď udělí, nebo jeho žádost zamítne.
- ▶ Oznámení o udělení akreditace se zveřejňuje ve Věstníku Úřadu pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví. Žadající subjekt se může proti rozhodnutí ČIA odvolat, odvolání však nemá odkladný účinek. O odvolání proti rozhodnutí ČIA rozhoduje jeho statutární orgán.
- ▶ Subjekt posuzování shody je ČIA povinen uhradit náklady spojené s řízením, a to i zálohově (v případě neuhrazení zálohy ČIA probíhající řízení o udělení akreditace zastaví). Na náklady subjektu ČIA dále prověřuje i následné plnění akreditačních požadavků. Zjistí-li, že subjekt posuzování shody přestal tyto požadavky splňovat, rozhodne o pozastavení akreditace a stanoví lhůtu pro zjednání nápravy. Jestliže nedojde v rámci této lhůty k nápravě, ČIA vydá rozhodnutí o omezení akreditace nebo rovnou o jejím zrušení.
- ▶ Obdobně rozhoduje ČIA na žádost subjektu o rozšíření, omezení, pozastavení, zrušení či prodloužení platnosti akreditace.

Neziskový charakter akreditačního orgánu

- ▶ Akreditace má být prováděna na neziskovém základě. Z tohoto důvodu je v bodu 14 Preambule Nařízení uvedeno: „Pro účely tohoto nařízení se působením vnitrostátních akreditačních orgánů na neziskovém základě rozumí činnost, která neusiluje o peněžitý zisk zvyšující prostředky vlastníků organizace nebo jejích členů. Jelikož cílem vnitrostátních akreditačních orgánů není dosažení co nejvyššího zisku a jeho rozdělování, mohou poskytovat služby za úplatu nebo mít příjem. Případný přebytek příjmů z těchto služeb lze použít na investice do dalšího rozvoje činností vnitrostátních akreditačních orgánů, pokud je to v souladu s hlavními činnostmi těchto orgánů. Proto je třeba zdůraznit, že primárním cílem vnitrostátních akreditačních orgánů by měla zůstat podpora činností, jejichž účelem není peněžitý zisk, nebo aktivní zapojení do těchto činností.“

2. Analýza uplatňování DPH u akreditační činnosti

- ▶ Posouzení toho, jak má být z pohledu DPH přistupováno k akreditační činnosti, již ČIA vykonává, je založeno na interpretaci ustanovení § 5 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). To stanovuje, že: „Stát, kraj, obec ani jiná veřejnoprávní osoba se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i v případě, kdy v souvislosti s těmito činnostmi vybírají poplatky nebo jiné úhrady.“
- ▶ Znění tohoto odstavce se od 1. ledna 2025 změnilo. Dle důvodové zprávy k novele ZDPH se nicméně jedná o úpravu formálního charakteru, tak aby text lépe odpovídal Směrnici Rady

2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). K žádné věcné změně pravidel pro uplatňování DPH veřejnoprávními subjekty tedy nedošlo.

- ▶ § 5 odst. 4 ZDPH, jenž je implementací článku 13 Směrnice, jinými slovy říká, že uskutečněná plnění, při nichž veřejnoprávní osoby vystupují jako orgány veřejné moci, nejsou předmětem DPH. Jedná se o výjimku z obecného pravidla, podle něhož jsou i veřejnoprávní subjekty osobami povinnými k dani, neboť naplňují podmínku danou § 5 odst. 1 ZDPH, tedy že se jedná o osoby samostatně vykonávající ekonomickou činnost (poskytují služby za úplatu).
- ▶ Pro praktickou interpretaci ustanovení je nutno vycházet z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), která je v tomto ohledu poměrně ustálená a je založena na rozsudku ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino a další*. V něm SDEU v bodě 16 vymezil 2 kritéria, při jejichž splnění nejedná subjekt v postavení osoby povinné k dani. Na závěry tohoto rozsudku se odvolávají i pozdější judikáty, mezi něž patří např. rozsudek ve věci C-276/97 *Komise v. Francie* nebo C-446/98 *Camara Municipal do Porto*.
- ▶ Tyto dvě podmínky lze ve stručnosti shrnout následovně:
 - 1) Činnost musí být vykonávána veřejnoprávní osobou.
 - 2) Činnost musí být výkonem veřejné správy.
- ▶ Vedle těchto dvou podmínek existuje ještě podmínka třetí, která vychází přímo z textu článku 13 Směrnice a ve zkratce říká, že k veřejnoprávním osobám může být přístupováno jako k osobám nepovinným k dani jen tehdy, nevede-li to k významnému narušení hospodářské soutěže.
- ▶ Blížšímu vysvětlení a objasnění těchto tří podmínek, jejichž splnění je nutné pro to, aby osoba poskytující služby nebyla považována za osobu povinnou k dani, jsou věnovány následující odstavce.

Veřejnoprávní osoba

- ▶ Dle první podmínky musí mít osoba poskytující služby status veřejnoprávní osoby. To znamená, že tato osoba musí podléhat veřejnému právu. Domníváme se, že tato podmínka je splněna.
- ▶ ČIA byl sice založen jako běžný neziskový subjekt, konkrétně obecně prospěšná společnost, status veřejnoprávní osoby mu však v roce 2010 dodalo pověření MPO. Právě tento krok zařadil ČIA mezi osoby podléhající veřejnému právu.
- ▶ Jak vyplývá z Nařízení, pověřený akreditační orgán má provádět akreditaci na základě státem delegované (svěřené) pravomoci a jednat při tom jako orgán veřejné moci, a to bez ohledu na své právní postavení („*Pokud akreditaci neprovádějí přímo orgány veřejné správy, svěří členské státy provádění akreditace vnitrostátnímu akreditačnímu orgánu jako činnost orgánu veřejné správy a formálně ho uznají.*“).
- ▶ Česká republika formálně uznala ČIA jako orgán veřejné správy (tj. jako veřejnoprávní osobu) rozhodnutím MPO č. 190/2010 ze dne 29. října 2010 dle Zákona o technických požadavcích, kterým pověřila ČIA k výkonu působnosti vnitrostátního akreditačního orgánu, a jeho zveřejněním ve Sbírce zákonů (blíže viz kapitola 1).

Výkon veřejné správy

- ▶ Druhou podmínkou je požadavek, aby veřejnoprávní osoba při provádění předmětných činností vystupovala jako orgán veřejné moci.
- ▶ SDEU² tuto podmínku vysvětluje tak, že osoba vystupuje jako orgán veřejné moci tehdy, pokud tak činí na základě zvláštního právního režimu, který je platný pro subjekty veřejného práva. Pro kontrast upřesňuje, že tak nemá činit za stejných právních podmínek, jaké platí pro subjekty soukromé. To znamená, že vůči příjemcům svých uskutečněných plnění má vystupovat svrchovaně, z pozice určité autority, nikoliv jako rovný obchodní partner.
- ▶ Naplnění této podmínky ze strany ČIA poměrně jednoznačně indikuje § 16 Zákona o technických požadavcích. Vystupování ČIA z pozice autority vůči žadatelům o udělení akreditace vyplývá z charakteru akreditačního procesu, který byl podrobně popsán v kapitole 1.
- ▶ Za opětovné vyzdvižení stojí pravomoc vyžádat si od zájemců o akreditaci podklady dle vlastního uvážení a samostatně posoudit, zda došlo k naplnění požadavků a zda tedy může být akreditace udělena. Svrchované postavení se projevuje rovněž oprávněním samostatně rozhodovat i o případy odvolání proti vlastním rozhodnutím.
- ▶ Institucionální převaha ČIA je patrná také z pověření k následnému monitorování plnění požadavků, přičemž v případě nesouladu má ČIA pravomoc akreditaci odebrat.

Nenarušení hospodářské soutěže

- ▶ Třetí a poslední podmínkou je, že i při naplnění obou předchozích podmínek se veřejnoprávní osoba přesto považuje za osobu povinnou k dani, pokud by zacházení s ní jakožto s osobou nepovinnou k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.
- ▶ Narušením hospodářské soutěže se rozumí zvýhodnění subjektu veřejnoprávního oproti subjektu soukromému v situaci, kdy by oba vykonávali tutéž činnost, avšak soukromoprávní osoba v pozici osoby k dani povinné, zatímco osoba veřejnoprávní v pozici osoby k dani nepovinné.
- ▶ ZDPH nicméně omezuje činnosti narušující hospodářskou soutěž na ty, o nichž to stanoví nařízení vláda. Jelikož k vydání takového nařízení dosud nedošlo, je i další zkoumání aplikovatelnosti této podmínky na situaci ČIA bezpředmětné.
- ▶ Ostatně samotný fakt, že v České republice existuje pouze jediný akreditační orgán, naznačuje, že k narušení hospodářské soutěže už z principu dojít nemůže.

3. Závěrečné shrnutí

- ▶ Legislativa v oblasti DPH stanovuje, že veřejnoprávní subjekt může být při splnění určitých podmínek při výkonu své činnosti považován za osobu nepovinnou k dani.

² Bod 16 rozsudku ze dne 17. října 1989 ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino a další*

- ▶ Tyto podmínky byly konstatovány SDEU v rozsudku ve spojených věcech C-231/87 a C-129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino a další* a jsou v zásadě 2: subjekt musí mít status veřejnoprávní osoby a jím vykonávaná činnost musí být považována za výkon veřejné správy.
- ▶ Dle našeho názoru ČIA status veřejnoprávní osoby nabyl v důsledku pověření MPO k výkonu působnosti vnitrostátního akreditačního orgánu, k němuž došlo v souladu s Nařízením, a jeho zveřejněním ve Sbírce zákonů.
- ▶ Akreditační činnost ČIA naplňuje definici výkonu veřejné správy, neboť při ní ČIA vystupuje vůči žadatelům o udělení akreditace jako orgán veřejné moci, tedy z pozice autority, nikoliv jako rovnocenný obchodní partner.
- ▶ Jelikož se nezdá, že by existovaly jiné relevantní okolnosti, které by mohly tomuto závěru odporovat, ČIA by měl být při provádění akreditace subjektů posuzování shody (dle zákona č. 22/1997 Sb.) s ohledem na § 5 odst. 4 ZDPH považován za osobu nepovinnou k dani, neboť je veřejnoprávní osobou vystupující při provádění akreditace jako orgán veřejné moci.