

(35) V případě hudebních nahrávek tak může být pro recenze a propagaci CD nezbytné, aby bylo zprostředkovatelům poskytnuto velké množství jeho exemplářů, aby je tito mohli dále předat cílovým osobám podle jejich schopnosti propagovat hudební nahrávku.

(36) Pouhá skutečnost, že počet exemplářů poskytnutých v takovém kontextu může dosáhnout několika set kusů v případě, že taková společnost produkující a prodávající hudební nahrávky, jakou je EMI, využívá „pluggers“ pro distribuci nových nahrávek, nemůže být sama o sobě považována za skutečnost, která je v rozporu s cílem sledovaným výjimkou týkající se vzorků za předpokladu, že takový počet kusů souvisí s povahou představovaného předmětu, stejně jako s účelem, ke kterému je „plugger“ jakožto zprostředkovatel musí použít; je přítom na předkládajícím soudu, aby tuto skutečnost ověřil.

(37) Stejně tak možnost, že „plugger“ namísto toho, aby bezplatné kopie hudebních nahrávek, které mu byly poskytnuty, použil k dohodnutému účelu, tyto zneužije například tím, že je dá do běžného prodeje, nemůže mít sama o sobě vliv na kvalifikaci takových bezplatných kopií jako „vzorků“.

(38) Členské státy nicméně mohou za účelem zajištění plného dodržování mezi výjimky stanovené v čl. 5 odst. 6 druhé větě Šesté směrnice uložit osobám povinným k dani poskytujícím vzorky pro potřeby svého podnikání, aby přijaly opatření k zamezení nebezpečí, že budou takové vzorky zneužity. Taková preventivní opatření mohou například spočívat v povinnosti označovat zboží nálepkami zdůrazňujícími skutečnost, že se jedná o vzorky, nebo ve smluvních ustanoveních týkajících se občanskoprávní odpovědnosti takových zprostředkovatelů, kteří – stejně jako „pluggers“ – dostávají vzorky, aby je předávali dalším osobám.

(39) Pokud přesto poskytnutí vzorků vede ke konečné spotřebě, která není vlastní posouzení výrobku představovaného takovými vzorky, je taková spotřeba zneužitím.

(40) S ohledem na výše uvedené skutečnosti je třeba odpovědět na první otázku v rozsahu, v němž se týká pojmu „vzorek“, jakož i na druhou a třetí otázku, že vzorkem ve smyslu čl. 5 odst. 6 druhé věty Šesté směrnice je exemplář výrobku, který je určen k jeho propagaci a který umožňuje posoudit charakteristické rysy a vlastnosti takového výrobku, aniž dojde k jiné konečné spotřebě, než je spotřeba, která je takové propagaci inherentní. Uvedený pojem nemůže být obecně omezen vnitrostátními právními předpisy na exempláře poskytnuté ve formě, která není dostupná k prodeji, nebo na první exemplář z řady totožných exemplářů poskytnutých osobou povinnou k dani stejnému příjemci, aniž takové předpisy umožňují vzít v úvahu povahu představovaného výrobku a obchodní kontext, který je vlastní každému plnění, při kterém jsou takové exempláře poskytnuty.

A dále případy: C-20/91 de Jong, body 15, 20, 21; C-322/99 Fischer a C-323/99 Brandenstein, body 55–59, 70, 78, 95; C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, body 24–30

§ 14

POSKYTNUTÍ SLUŽBY

(1) Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí také

- a) pozbytí nehmotné věci,
- b) přenechání zboží k užití jinému,
- c) vznik a zánik věcného břemene,
- d) zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

(2) Za poskytnutí služby se pro účely tohoto zákona považuje

- a) poskytnutí služby za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu,
- b) poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu; tato služba se považuje za samostatné poskytnutí služby komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné poskytnutí služby komisionářem třetí osobě nebo komitentovi.

- (3) Za poskytnutí služby za úplatu se pro účely tohoto zákona také považuje
- a) poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce,
 - b) vydání vypořádacího podílu na obchodní korporaci nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku,²⁾ pokud byl u majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně,
 - c) při zániku společnosti nebo zániku členství společníka ve společnosti bezúplatně přenechání
 1. nehmotného majetku, který je ve vlastnictví daného společníka, do vlastnictví jiného společníka nebo do společného majetku,
 2. toho, co by společník získal při zániku společnosti nebo při zániku členství v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, do vlastnictví jiného společníka nebo do společného majetku,
 - d) vložení nepeněžitě vkladu do obchodní korporace v nehmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku uplatnil u něj nebo u jeho části odpočet daně, s výjimkou vkladu obchodního závodu; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění povinnosti přiznat daň společně a nerozdílně.

(4) Pro účely tohoto zákona se za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce rozumí

- a) dočasné využití obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, nebo
- b) poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než souvisejících s uskutečňováním jeho ekonomických činností, pokud u přímo souvisejících přijatých plnění byl uplatněn odpočet daně.

(5) Za poskytnutí služby se však pro účely tohoto zákona nepovažuje

- a) pozbytí obchodního závodu,
- b) vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě v nehmotném majetku, včetně poskytnutí služby, jako náhrady nebo vypořádání podle zvláštního právního předpisu,¹¹⁾
- c) postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí.

²⁾ § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 353/2001 Sb. a zákona č. 437/2003 Sb.

¹¹⁾ Zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech, ve znění pozdějších předpisů.

K § 14

1. Ustanovení vymezuje transakce, které jsou považovány za službu. V daném případě jde o nejobecnější negativní definici, k níž jsou připojeny ještě speciální případy, u nichž by eventuálně mohly nastat pochybnosti, zda pro účely zákona o DPH službou jsou, či nikoli (např. poskytnutí služby na základě příkazu veřejné moci). Dále jsou v § 14 uvedeny ještě případy, které jsou považovány za úplatně poskytnutou službu na základě právní fikce, podobně jako je tomu u zboží. V posledním odstavci pak je výčet transakcí, které se naopak za službu

nepovažují, a proto předmětem daně nejsou. Koncepce § 14 je, jak je na první pohled zřejmé, stejná jako koncepce § 13.

K odst. 1

2. Za poskytnutí služby jsou považovány všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Předmětem daně přitom je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani (viz komentář k § 5) v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [viz komentář k § 2 odst. 1 písm. b), § 9 a 10 a násl.]. Poskytnutím služby ve smyslu zákona o DPH je i pozbytí nehmotné věci (podle předchozí úpravy převod práv), poskytnutí zboží k užití jinému (dříve poskytnutí práva využití věci nebo práva, resp. jiné majetkově využitelné hodnoty), vznik a zánik věcného břemene a přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Není zcela zřejmé, proč zákonodárce od roku 2014 změnil formulace, jak je výše uvedeno. Nahrazení některých pojmů pojmy NOZ totiž, podle našeho názoru, snadno vyvolá dojem, že se množina transakcí považovaných za poskytnutí služby zúžila. Změna proto může být matoucí, nehledě na to, že pro stanovení obsahu pojmů, nejsou-li zákonem výslovně definovány, je směrodatná Směrnice a judikatura SDEU, a nikoli tuzemské soukromé právo, byť by se jednalo o NOZ. Máme tedy za to, že změnou pojmosloví k 1. lednu 2014 se věcně nezměnilo nic.

K otázce výkladu pojmu „majetkově využitelné hodnoty“ se vyjádřil NSS např. v rozsudku čj. 8 Afs 30/2013-63, ve kterém, mimo jiné, uvedl:

[22] Aby se v posuzovaném případě mohlo uvažovat o tom, že poskytnuté plnění bylo náhradou škody, nesmělo by město za vyplacenou částku obdržet adekvátní protiplnění. Tak tomu ovšem nebylo, protože městu byla poskytnuta služba – majetkově využitelná hodnota. Stěžovatel totiž v průběhu trvajícího nájemního vztahu provedl v areálu Čtyři Dvory demoliční práce v souladu se svým projektem na využití lokality Čtyři Dvory (viz Návrh projektu Čtyři Dvory) a se smlouvou o nájmu (viz čl. III a VI smlouvy o nájmu, Dodatek č. 1 ke Smlouvě o nájmu). Takto změněný a zhodnocený majetek se s ukončením nájemního vztahu dostal zpátky do dispozice města, které jej tak mohlo dále využívat. Stěžovatelem provedené změny umožňují pokračovat v přípravě a zástavbě předmětného území. Ostatně ze správního spisu vyplývá, že v areálu nadále pokračují bourací práce, které provádí zhotovitel odlišný od stěžovatele. Žalovaný i krajský soud příhodně odkázali na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, čj. 1 Afs 70/2010-57 (obdobně také rozsudek ze dne 28. 11. 2008, čj. 2 Afs 111/2008-52), podle něhož přenechání zhodnocení majetku nájemcem pronajímateli je poskytnutím práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Nejedná se proto o náhradu škody, jak tvrdil stěžovatel.

[23] Z předložených listin je zřejmé, že město bylo s provedením demoličních prací srozuměno a souhlasilo s nimi. Není podstatné, že demolice nebyly provedeny na základě konkrétní smlouvy, např. smlouvy o dílo. Stačí, že byly realizovány v souladu se stěžovatelem prováděným projektem, který byl v souladu se záměrem města a uzavřenými smlouvami. To, že stěžovatel prováděl na pronajatých pozemcích demoliční práce či terénní úpravy za účelem realizace vlastní budoucí výstavby, neznamená, že město od něj po ukončení nájemního vztahu nemohlo získat majetkově využitelnou hodnotu. Jinými slovy řečeno, jestliže záměrem projektu bylo provést rekonverzi a revitalizaci určitého objektu (a to prostřednictvím nové výstavby), je třeba za zhodnocení majetku považovat také demoliční práce (a případné terénní úpravy), které tuto výstavbu umožňují. Toto

zhodnocení areálu bylo následně převedeno do dispozice města. Výsledek stěžovatelem provedených demoličních prací na pronajímaných pozemcích je proto majetkově využitelnou hodnotou dle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. (NSS 8 Afs 30/2013-63)

3. Určení, zda se v daném případě jedná o poskytnutí služby nebo o dodání zboží, činí v praxi často problémy. Touto otázkou se SDEU zabýval např. v případě *C-231/94 Faaborg-Gelting Linien*. V tomto případě byla soudu mimo jiné položena otázka, zda jsou restaurační služby poskytnutím služby nebo dodáním zboží. SDEU konstatoval, že dodání hotového jídla a nápojů k přímé konzumaci je sérií služeb začínajících přípravou pokrmů až k jejich fyzickému dodání zákazníkovi, kdy je zákazníkovi dána k dispozici jídelna s veškerým příslušenstvím, nábytkem a nádobím. Personál, jehož pracovní náplní je zajišťovat restaurační služby, musí zajišťovat takové úkoly, jakými je prostředí stolů, komunikace se zákazníky a pomoc při výběru jídla, obsluha a uklizení stolu poté, co zákazník jídlo zkonsumuje. Poskytování restauračního stravování je tedy charakteristické sérií činností, ve kterých dodání jídla představuje pouze jednu složku a služby výrazně převládají, proto musí být považováno za poskytnutí služby dle čl. 6 odst. 1 Směrnice. Jinak je tomu nicméně u tzv. rychlého stravování, které není doprovázeno službami zaměřenými na zvýšení úrovně konzumace jídla na místě.

4. SDEU rozhodoval o tom, zda je konkrétní transakce dodáním zboží nebo poskytnutím služby, několikrát. Stravování se týkala i věc *C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 Manfred Bog, CinemaxX, Lothar Lohmeyer a Fleischerei (spojené případy)*, z jejichž závěrů vyplynulo, že dodávka čerstvě připravených jídel nebo potravin určených k okamžité konzumaci ve stáncích s občerstvením, v občerstvovacích vozidlech nebo ve foyer kin je dodáním zboží, pokud prvky poskytování služeb, které předcházejí a doprovázejí dodání potravin, nejsou z kvalitativního hlediska převažující. Soud dále konstatoval, že pojem potraviny zahrnuje i hotová jídla připravená k okamžité konzumaci a že dodávky spočívající v poskytování servisu při domácích večírcích se považují za služby, pokud nejsou jen prostým dodáním potravin.

5. Případ *C-88/09 Graphic Procédé* se týkal reprografické činnosti a úkolem SDEU bylo stanovit kritéria, podle nichž lze v konkrétním případě rozhodnout, zda byla poskytnuta služba nebo dodáno zboží.

(29) Ve věci v původním řízení přitom předání kopií reprografem zákazníkovi, který si je objednal, odpovídá převodu práva nakládat s nimi jako vlastník ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice. Tento převod se týká právě nosičů, v projednávaném případě listů papíru, na které bylo rozmnožení provedeno, tedy nosičů, které před jejich předáním zákazníkovi vlastnil reprograf. Jelikož reprografův zákazník nebyl nikdy zbaven práva nakládat s nehmotným obsahem kopií, který vyplývá z originálu dodaného zákazníkem, transakce uzavřená s reprografem se týká výhradně nosičů umožňujících předání kopií. Reprografem fakturovaná cena za provedené kopie vskutku není určena s přihlédnutím k duševní hodnotě originálu, nýbrž k technickým vlastnostem kopií, které mají být provedeny, jakož i k počtu objednaných výtisků.

(30) Je tudíž patrné, že za okolností věci v původním řízení může taková reprografická činnost, jaká je popsána v předkládacím rozhodnutí, naplňovat znaky dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice.

(31) Je však třeba zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 18 tohoto rozsudku, kvalifikace takové reprografické činnosti, jaká je předmětem věci v původním řízení, jako dodání zboží nebo poskytování

služeb musí zohledňovat všechny okolnosti, za kterých je tato činnost vykonávána. Zejména je možné, že se reprografická činnost nemusí omezovat na prosté rozmnožení originálu, ale může být spojena s různými doplňkovými službami, jako je poradenství a přizpůsobení, úprava a změna originálu podle přání zákazníka, za účelem výroby kopií, které jsou v menším či větším rozsahu jasně odlišné od původního dokumentu zprvu dodaného zákazníkem.

(32) Za těchto okolností a s ohledem na jedinečnost komplexní operace reprografie, jak je připomenuta v bodě 25 tohoto rozsudku, přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda v závislosti na významu těchto plnění pro zákazníka, na rozsahu zpracování původního dokumentu dodaného zákazníkem, na čase nezbytném k výkonu těchto plnění a na jejich podílu na celkových nákladech mohou být uvedená plnění považována za plnění, která nejsou ani v nejmenším podřadná nebo vedlejší, ale jsou v poměru k dodání rozmnožených dokumentů převládající, takže pro příjemce plnění představují samotný cíl přesahující prosté rozmnožení.

(33) V důsledku toho je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 5 odst. 1 Šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická činnost naplňuje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokumentů na nosiče, přičemž právo s nimi nakládat je převedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková činnost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 Šesté směrnice, pokud je patrné, že jsou s touto činností spojeny doplňkové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují původní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce představují samotný cíl.

6. Dalším případem, který stojí za pozornost, je *C-520/10 Lebara Ltd.* Společnost Lebara se sídlem ve Spojeném království poskytovala telekomunikační služby. Plnění, která byla předmětem sporu, spočívala v dodání telefonních karet distributorům usazeným v jiných členských státech, kteří je (případně prostřednictvím dalších prodejců) dodávali zákazníkům v těchto státech. Pomocí karet bylo možno výhodně (přes technické zařízení Lebary) telefonovat do třetích zemí. Na kartách bylo uvedeno obchodní jméno Lebary, telefonní číslo, přes něž se propojí hovor do cílové země, a pod stírací vrstvou PIN potřebný k provedení hovoru. Hodnota karty byla vyjádřena v měně státu zákazníka.

Podle anglické daňové správy poskytovala Lebara nikoli jedno, ale dvě plnění. Jedno distributorům (prodej karet) a druhé konečným zákazníkům (propojení hovorů). Daňová správa proto od Lebary vyžadovala daň na výstupu za služby poskytnuté zákazníkům, protože předpokládala, že tito zákazníci jsou osobami nepovinnými k dani a místo plnění je tak (podle základního pravidla) ve státě poskytovatele služby (tj. ve Spojeném království). Pokud jde o plnění poskytnuté distributorům, panovala všeobecná shoda, že zdaňují distributoři ve svých státech pomocí mechanismu *reverse charge*, neboť místo plnění je ve státě příjemce. Vystala tedy otázka, která byla nakonec položena i SDEU, zda je vůbec možné, aby za uvedených okolností první dodavatel v řetězci uskutečnil plnění jak vůči svému přímému odběrateli, tak vůči konečnému zákazníkovi. Připomínáme, že Lebara obdržela pouze jedinou úplatu, a to od svého přímého odběratele-distributora. Podle SDEU není bezúplatná služba předmětem daně a jestliže Lebara přijímala pouze jedinou úplatu, je zřejmé, že poskytla pouze jediné zdanitelné plnění. Ke zjištění skutečného příjemce plnění je třeba určit, který ze dvou potenciálních příjemců (tj. distributor a zákazník) je v právním vztahu s Lebarou. Distributor platí Lebaře a tuto úplatu nelze podle SDEU považovat za úplatu od konečného zákazníka. Nemusí se totiž shodovat s částkou, kterou platí zákazník, a navíc, Lebara

nikdy vyšší úplaty, kterou zákazník platí, nezjistí. Distributor jedná svým jménem a na svůj účet a karty může dále dodávat libovolným subjektům. Zákazník nemá nárok na vrácení částky za „propadlé“ minuty od Lebar. I toto nahrávalo tvrzení, že není mezi ním a Lebarou žádný právní vztah. Ze všech těchto důvodů rozhodl soud, že Lebara poskytuje jedinou službu, a to distributorovi, a nikoli konečným zákazníkům. Rozhodnutí SDEU nutí zpětně k zamyšlení nad známými rozsudky NSS MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o. (např. sp. zn. 8 Afs 14/2010), v nichž jak plátce, tak správce daně posuzovali dodání telefonních karet jako intrakomunitární dodání zboží a k doměrku došlo jen z toho důvodu, že nebylo prokázáno přepravení karet do jiného členského státu. Pozdější judikatura NSS však už závěry v kauze Lebara zohledňuje (viz citace v části Judikatura českých soudů).

7. Další výkladové problémy jsou spojeny s určením, zda je v konkrétním případě poskytováno více plnění, nebo jedna služba, v rámci níž jsou poskytovány i vedlejší činnosti. SDEU se touto otázkou zabýval např. v případě *C-349/96 Card Protection Plan* a v případě *C-41/04 Levob Verzekeringen, OV Bank* (viz citace za komentářem k tomuto ustanovení).

8. V těchto judikátech SDEU konstatoval, že poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné a že plnění spočívající v pouhé hospodářsky jednotné službě nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému daně z přidané hodnoty. Je přitom třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené operace, aby bylo možno určit, zda osoba povinná k dani poskytuje z pohledu průměrného spotřebitele spotřebiteli více samostatných hlavních plnění, nebo jedno jediné plnění. O jediné plnění se přitom jedná zejména v případech, kde je třeba jeden nebo více prvků považovat za plnění hlavní, zatímco jeden nebo více prvků je třeba považovat za plnění vedlejší sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Určitá služba by přitom měla být považována za vedlejší činnost k hlavní službě v případě, že její konzumování není samotným cílem zákazníka, ale přináší lepší využití hlavní služby (viz citace za komentářem k tomuto ustanovení). Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (blíže viz komentář k § 36 odst. 3).

9. Těmito otázkami se zabýval SDEU i ve spojených případech *C-53/09 Loyalty Management UK C-55/09 Baxi Group Limited* a v případě *C-40/09 Astra Zeneca*. Ve výše uvedených spojených případech SDEU posuzoval situaci, kdy třetí osoba zajišťovala pro maloobchodní prodejce marketingové programy spočívající v předávání dárek zákazníkům výměnou za body získané z titulu nákupu zboží, přičemž mimo jiné řešil, zda tato třetí osoba poskytuje služby, či nikoliv. SDEU došel k následujícím závěrům:

Platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatelům, kteří dodávají bonusové dárky zákazníkům, musí být považovány ve věci *C-53/09* za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům nebo případně za poskytování služeb těmto zákazníkům. Je nicméně věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto platby zahrnují rovněž protiplnění za poskytování služeb odpovídajícímu odlišnému plnění, a platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazníkům, musí být ve věci *C-55/09* považovány částečně za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům a částečně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.

10. V druhém výše uvedeném případě společnost nabízí svým zaměstnancům, kteří nejsou plátcí DPH, systém odměňování spočívající v poskytnutí pevné částky za rok nazvané „fond výhod“, která zahrnuje částku v hotovosti, a případně výhody, které si zaměstnanci předem zvolí, přičemž každá výhoda, kterou si zaměstnanec zvolí, znamená zvláštní odpočet z fondu tohoto zaměstnance. Mezi nabízené výhody patří i nákupní poukázky, které mohou být využity k nákupu v určitých obchodech. Tyto poukázky jsou zaměstnancům poskytovány za částku, která je nižší nominální hodnoty. Vzhledem ke specifickému režimu u poukázek ve Velké Británii nakupuje Společnost tyto poukázky již za cenu obsahující DPH. SDEU došel k následujícímu závěru:

Poskytnutí nákupní poukázky společností, která tuto poukázku získala za cenu zahrnující daň z přidané hodnoty, jejím zaměstnancům, kteří se vyměnou za to vzdali části své odměny v hotovosti, je poskytnutím služeb za protiplnění ve smyslu tohoto ustanovení. (C-40/09 Astra Zeneca)

Připomínáme však specifickou okolností, za nichž byly poukázky zaměstnancům prodávány. Ve Velké Británii je totiž emitent poukázek povinen na fakturu uvést daň, která u další osoby v prodejním řetězci v obecné rovině představuje odpočitatelnou daň na vstupu, i když emitent daň uvedenou na faktuře platí státu se zpožděním – až v okamžiku dodání zboží. Uvedené rozhodnutí proto nelze v českém prostředí aplikovat automaticky, aniž by byla zohledněna zvláštní pravidla, která jsou ve Velké Británii zavedena.

K odst. 2

11. Za poskytnutí služby se považuje i poskytnutí služby za úplatu na základě rozhodnutí státního orgánu (zpravidla se jedná o soudní rozhodnutí) nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu (zákona, vyhlášky apod.).

12. Stejně jako v případě zprostředkování prodeje zboží [bližší viz komentář k § 13 odst. 3 písm. b)], i **poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře** na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu se považuje za samostatné poskytnutí služby komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné poskytnutí služby komisionářem třetí osobě nebo komitentovi.

K odst. 3 písm. a)

13. Za službu poskytnutou za úplatu se považuje použití obchodního majetku, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně, mimo ekonomickou činnost a dále také poskytnutí jakékoli jiné služby mimo ekonomickou činnost, byl-li uplatněn nárok na odpočet u souvisejících nákladů. Oba dva typy uvedených služeb jsou konkrétněji vymezeny ve čtvrtém odstavci.

K odst. 3 písm. b) až d)

14. Předmětem daně, tj. poskytnutím služby za úplatu ve smyslu tohoto zákona, jsou i další specifické transakce výslovně zákonem vymezené pod písm. b) až d). Většinou jde o stejné či podobné situace, které zachycuje i § 13 odst. 4 jako dodání zboží.

15. Jak je zřejmé z prvního odstavce § 14, dodání nehmotného majetku je pro účely DPH považováno za poskytnutí služby. Výjimkou je jen dodání práva stavby, které je dle § 4 odst. 2 písm. b) zbožím. Je-li tedy vypořádací podíl nebo podíl na likvidačním zůstatku vydán v podobě nehmotného majetku, u něhož byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, je