

ČÁST II

Uplatňování daně z přidané hodnoty

KAPITOLA 1

Uplatňování daně u tuzemských zdanitelných plnění

1.1 Dodání zboží

1.1.1 Obecné principy dodání zboží

Zbožím je pro účely DPH hmotná věc (s výjimkou peněz a cenných papírů), právo stavby, živé zvíře, lidské tělo (a část lidského těla), elektřina, teplo, chlad, plyn a voda.

§ 4 odst. 2 ZDPH

Peníze nejsou pro účely DPH považovány za zboží. Pokud tedy nejsou poskytovány jako protihodnota za dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, není jejich poskytnutí považováno za zdanitelné plnění, s výjimkou případů, kdy jsou dodávány jejich výrobcem nebo jako sběratelský předmět. Obdobně nejsou za zboží považovány cenné papíry, opět s výjimkou stanovených případů. Cenné papíry jsou považovány za zboží v případě jejich dodání v listinné podobě výrobcem jejich emitentovi nebo při jejich dovozu emitentem. V tomto případě se na cenné papíry hledí jako na polygrafický výrobek a při jejich dodání se uplatní příslušná sazba daně.

Dodáním zboží se pro účely DPH rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník, tj. dodání zboží je spojováno vlastně s „ekonomickým“, a nikoliv „právním“ pojetím vlastnictví.

§ 13 odst. 1 ZDPH

Dodáním zboží je také dodání zboží **do jiného členského státu**, které je za stanovených podmínek osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Pro osvobození od daně musí být prokazatelně splněna podmínka, že zboží je přepraveno do jiného členského státu.

§ 13 odst. 2 ZDPH

Za dodání zboží se považuje **převod vlastnického práva k majetku za úplatu** na základě rozhodnutí státního orgánu. Za dodání zboží se považuje také dodání zboží **prostřednictvím komisionáře**, jako samostatné dodání zboží komisionářem, přestože dodávané zboží není v jeho vlastnictví. Prodej zboží na základě komisionářské smlouvy nebo smlouvy

§ 13 odst. 3 ZDPH

obdobného typu je tedy chápán jako samostatné dodání zboží mezi komitentem a komisionářem a samostatné dodání zboží mezi komisionářem a kupujícím. Za dodání zboží se považuje také převod práva užívat najaté zboží na základě smlouvy, u které je zřejmé, že vlastnické právo bude převedeno na uživatele.

§ 13 odst. 4 a 5 ZDPH Za dodání zboží za úplatu se mj. považuje použití hmotného majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. **Použitím hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností** plátce se rozumí:

- trvalé použití obchodního majetku plátcem pro osobní spotřebu jeho nebo jeho zaměstnanců nebo jiné účely než související s ekonomickou činností plátce, např. vyřazení počítače, při jehož pořízení byl plátcem uplatněn nárok na odpočet daně, pro osobní potřebu plátce,
- poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, např. bezplatné poskytnutí výrobku, při jehož výrobě byl uplatňován nárok na odpočet daně, pro charitativní účely.

§ 13 odst. 7 ZDPH **Za dodání zboží se nepovažuje**, a není tedy ani předmětem daně, prodej nebo vklad podniku nebo jeho části, pokud se jedná o hmotný majetek, ať již movitý nebo nemovitý. Předmětem daně není ani vydání majetku v nepeněžitě podobě v hmotném majetku jako náhrady v restituci.

§ 13 odst. 7 písm. c) ZDPH **Předmětem daně není** bezplatné poskytnutí **dárku v rámci ekonomické činnosti**, jehož pořizovací cena bez daně nepřesahuje 500 Kč. Předmětem daně není ani bezplatné poskytnutí obchodního vzorku v rámci ekonomické činnosti plátce.

JUDIKATURA

Leasingová společnost nárokovala u německého správce daně vrácení DPH z čerpaných pohonných hmot nájemci. Správce daně žádost o refundaci daně zamítl a předmětem sporu se stalo, zda pohonné hmoty byly dodány, za podmínky nakládání s nimi jako vlastníků, leasingové společnosti nebo nájemci. Evropský soudní dvůr byl názoru, že v uvedeném případě byly pohonné hmoty dodány nájemci, neboť ten byl oprávněn disponovat s nimi jako vlastníků, a leasingová společnost neměla v žádném okamžiku právo rozhodovat, jakým způsobem budou pohonné hmoty využity. Smlouva mezi leasingovou společností a nájemcem upravovala pouze podmínky financování nákupu pohonných hmot. K dodání pohonných hmot pronajímatelem nedocházelo fakticky nájemci, přestože pohonné hmoty byly nájemcem čerpány v okamžiku čerpání na náklady leasingové společnosti.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-185/01 Auto Lease)

JUDIKATURA

V případě, že plátce prodává hmotný majetek vložený částečně do obchodního majetku, předmětem daně je pouze poměrná část prodaného majetku, a to v poměru, v jakém byl majetek plátcem vložen do obchodního majetku. Vyjme-li plátce daně z obchodního majetku pro soukromé použití zboží pořízené od neplátce daně, kdy při jeho pořízení a zařazení do obchodního majetku nebyl oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, nejedná se o dodání zboží za úplatu a vyjmutí předmětného zboží nemůže vést k jeho zdanění. V případě, že plátce daně po vyjmutí zboží z obchodního majetku následně toto zboží prodá, nemůže se jednat o zdanitelné plnění, neboť se jedná o prodej v rámci soukromé činnosti, který nespadá pod předmět daně z přidané hodnoty.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-415/98 L. Bakcsi)

JUDIKATURA

Při krádeži nedochází k finanční úplatě ve prospěch poškozeného, tedy krádež nemůže být považována za dodání zboží za úplatu.

Rozsudek Evropského soudního dvora (C-435/03 British American Tobacco)

1.1.2 Přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu a vody

V ZDPH není výslovně stanoven **postup při přeúčtování služeb a energií**. Při tomto přeúčtování, kdy plátce požaduje od jiné osoby úhradu za služby, které sám neposkytuje, nebo za energie, které sám fyzicky nedodává, je možno podle metodické informace k § 36 odst. 11 Ministerstva financí postupovat za splnění stanovených podmínek dvěma způsoby:

1) Standardním způsobem uplatnit nárok na odpočet daně a při přeúčtování na další osobu uplatnit daň na výstupu jako u standardního zdanitelného plnění poskytnutého plátcem daně.

2) V případě, že jsou splněny stanovené podmínky, přeúčtovanou částku nezahrnovat do základu daně. V případě zajištění služeb a energií, jejichž poskytování je spojeno s užíváním bytu nebo nebytového prostoru a které je pronajímatel povinen zajistit pro nájemce, může pronajímatel nezahrnovat přeúčtované částky do základu daně, pokud se nejedná o jeho uskutečněná plnění a jestliže z nájemní smlouvy uzavřené mezi pronajímatelem a nájemcem vyplývá, jaká částka je nájem, který je výnosem nebo příjmem pronajímatele, a jaké částky jsou úhrady za služby související s nájmem zajišťované pronajímatelem pro nájemce, při splnění dalších podmínek.

§ 36 odst. 11 ZDPH

1.1.3 Dodání a vrácení vratných obalů

Dodání vratného obalu, který je dodáván spolu se zbožím kupujícímu za úplatu, není předmětem daně, pokud je tato úplata přímo vázána k vratnému obalu a kupujícímu je při dodání zboží zaručeno vrácení této úplaty v plné výši po vrácení vratného obalu, pokud zákon nestanoví jinak. Zákon o dani z přidané hodnoty stanoví jinak v případě **vypořádání salda obalového konta vratných obalů**. Předmětem daně není ani vrácení vratného obalu bez úplaty či za úplatu.

§ 13 odst. 4 písm. f)
a § 13 odst. 8 písm. d)
a e) ZDPH

Při vypořádání salda obalového konta vratných obalů se za zdanitelné plnění považuje dodání vratného obalu spolu se zbožím v tuzemsku plátcem, který uvádí vratné obaly spolu se zbožím na trh, jestliže vratný obal stejného druhu nebyl tomuto plátcovi vrácen k poslednímu dni příslušného kalendářního roku, případně jiného účetního období. Pro účely ZDPH jsou za **vratné obaly stejného druhu** považovány také vratné obaly se shodnou výší zvláštní peněžní částky účtované při dodání vratného obalu spolu se zbožím, např. vratné lahve.

POZNÁMKA

Toto ustanovení se nevztahuje na dodání vratných obalů spolu se zbožím, u kterého by se uplatnilo osvobození od daně (§ 63 ZDPH), např. při vývozu nebo dodání zboží do jiného členského státu. V návaznosti na to je vymezen základ daně při tomto dodání.

§ 36 odst. 10 ZDPH

Základem daně je peněžní částka, vyjma daně, za kterou plátce vratný obal, který je dodáván spolu se zbožím, dodává. Základem daně je tato peněžní částka i v případě, že vratný obal je dodán plátcem spolu se zbožím bezúplatně, pokud zákon dále nestanoví jinak. Jestliže plátce dodává v tuzemsku vratné obaly stejného druhu spolu se zbožím všem svým odběratelům bezúplatně, je základem daně peněžní částka, za kterou je obal stejného druhu plátcem pořízen, snižena o daň. V případě, že peněžní částka není známa, je základem daně zjištěná cena vratného obalu stejného druhu. **Celkový základ daně u vratných obalů stejného druhu**, z kterého se zjistí daň, se vypočte jako součin rozdílu mezi celkovým počtem vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem jeho odběratelům během příslušného kalendářního roku, případně jiného účetního období, a celkovým počtem vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi ve stejném období vráceny, a částky platné pro vratný obal stejného druhu dodávaný v tuzemsku společně se zbožím.

PŘÍKLAD

Pivovar uvedl na trh v kalendářním roce 1 000 000 ks lahví a vráceno mu bylo 990 000 ks lahví, tj. celkový základ daně bude činit $10\,000 \times 3\text{ Kč}$ jako zálohovaná částka, tj. 30 000 Kč jako částka včetně daně.

V případě, že celkový počet vratných obalů stejného druhu dodaných plátcem všem jeho odběratelům během sledovaného období by byl nižší než celkový počet vratných obalů stejného druhu, které byly tomuto plátcovi vráceny během stejného období, byly by základ daně a příslušná daň uvedeny na dokladu o použití i v daňovém přiznání se záporným znaménkem. Tato situace nastane v případě, že plátcovi, jehož se toto ustanovení týká, bude ve sledovaném období vráceno více obalů, než jich ve stejném období spolu se zbožím dodal.

1.2 Poskytování služeb

§ 14 odst. 1 ZDPH

Poskytnutím služby jsou pro účely DPH všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, dále převod a využití práv, poskytování práva využití věci nebo práva či jiné majetkově využitelné hodnoty, zřízení, trvání a zánik věcného břemene, přijetí závazku zdržet se určitého jednání.

§ 14 odst. 2 ZDPH

Za poskytnutí služby se obdobně jako v případě dodání zboží považuje poskytnutí služby na základě rozhodnutí státního orgánu. V případě poskytnutí služby prostřednictvím komisionáře se jedná o samostatné plnění komitenta nebo třetí osoby a samostatné plnění komisionáře stejně jako u dodání zboží.

§ 14 odst. 4 ZDPH

Za poskytnutí služby za úplatu se považuje i **poskytnutí služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce**. Poskytnutím služby pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce se rozumí dočasné využití obchodního majetku, s výjimkou dlouhodobého majetku, pro soukromé účely jak plátce, tak i jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, nebo poskytnutí vlastní služby plátcem pro jiné účely než jeho ekonomické činnosti.