

Pokyn č. D - 171

Vymezení předmětu daně z přidané hodnoty

Od 1. ledna 1998 je zákonem č. 208/1997 Sb., kterým se mění a doplňuje zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, nově upraveno vymezení předmětu daně. V tomto metodickém pokynu je uveden přístup k vymezení předmětu daně podle § 7 platného znění zákona o DPH (dále jen „zákon“) , vymezení pojmu „zdanitelné plnění“ podle § 2 zákona a vymezení plnění, která se za zdanitelná podle zákona nepovažují.

1. Vymezení pojmu zdanitelné plnění podle § 2

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou podle vymezení v § 7 zákona veškerá zdanitelná plnění, a to za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku. Pojem "zdanitelné plnění" je definován v § 2 odst. 1 zákona. Za zdanitelné plnění je považováno dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, a dále poskytování služeb. Vždy je podmínkou uskutečnění v tuzemsku při podnikání, a to i tehdy, jde-li o činnost, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Jedná se např. o výdělečnou činnost, na kterou nemusí být živnostenské oprávnění, prováděnou např. umělci, sportovci nebo i o výdělečnou činnost prováděnou v rozporu se živnostenským zákonem. Při posuzování těchto činností je podstatné zejména to, že se jedná o soustavnou činnost a za účelem dosažení zisku.

Od 1. ledna 1998 je nově v § 2 odst. 2 písm. a) zákona definován pojem „zboží“. Za zboží se považují movité věci, tepelná a elektrická energie, plyn a voda. Za zboží nejsou považovány peníze a cenné papíry, s výjimkami, které vyplývají z § 2a zákona. Peníze se považují za zboží v případě dodání bankovek a mincí české měny výrobcem České národní banky nebo při jejich dovozu Českou národní bankou a dále v případě prodeje bankovek, státovek a mincí české nebo cizí měny pro sběratelské účely. Cenné papíry jsou zbožím v případě, že se jedná o dodání cenných papírů

v listinné podobě výrobcem emitentovi nebo při dovozu listinných cenných papírů emitentem. Operace s cennými papíry uvedené v § 28 odst. 2 zákona se považují za finanční činnosti, které jsou zdanitelným plněním osvobozeným od daně, pokud jsou prováděny finanční institucí. Operace s cennými papíry uvedené v § 28 odst. 1 zákona jsou finančními činnostmi, které jsou zdanitelným plněním osvobozeným od daně vždy. Obdobně je chápán i případný převod cenných papírů do zahraničí a ze zahraničí. Za splnění podmínek stanovených v § 46 zákona je možno převod cenných papírů do zahraničí považovat za zdanitelné plnění osvobozené od povinnosti uplatnit daň na výstupu. Převod cenných papírů ze zahraničí do tuzemska je chápán jako poskytování služeb ze zahraničí, a proto není zdanitelným plněním. Uvedený výklad k cenným papírům vyplýval i ze znění zákona platného v roce 1997.

Do konce roku 1997 nebyla za zboží považována lidská krev a její složky k přímému klinickému využití, lidské orgány a mateřské mléko. Od 1. ledna 1998 je dodání lidské krve a jejích složek k přímému klinickému využití, lidských orgánů a mateřského mléka považováno podle § 32 zákona za zdanitelné plnění osvobozené od daně.

Od 1. ledna 1998 jsou nově v § 2 odst. 2 písm. b) zákona definovány služby. Službou se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Službou jsou od tohoto data i převody a využití práv, které byly do konce roku 1997 definovány jako samostatná kategorie zdanitelných plnění. Z tohoto obecného vymezení vyplývá, že služba je v podstatě činnost na základě dohody zúčastněných stran, že pro sebe něco dobrovolně vykonají, ať už za úplatu nebo bezplatně. Tento vztah je prvotně založen dohodou (smlouvou), a to i ústní, nikoliv až jako možný důsledek jiného vztahu.

Od 1. ledna 1998 se mění vzhledem k rozšíření definice služeb přístup k vypořádání DPH při poskytování částek za přestupy a hostování hráčů mezi kluby. Zatímco do konce roku 1997 se tyto částky nezdaňovaly, v roce 1998 se tyto přestupy posuzují jako poskytování služeb podléhajících sazbě daně 5 %.

Při uplatňování DPH při postoupení (cesi) leasingových smluv je třeba i nadále rozlišovat, zda jde o cesi mezi nájemci nebo o cesi mezi pronajímateli. Při cesi mezi nájemci nedochází k převodu vlastnického práva, ale k převodu práva. Vypořádání již zaplacených leasingových splátek není zdanitelným plněním. Zdaňována by byla pouze

případné provize nad úroveň těchto splátek nebo další služby poskytnuté v souvislosti se změnou nájemce. Při změně pronajímatele dochází k převodu vlastnického práva na základě kupní smlouvy a tedy i ke zdanitelnému plnění podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Případné finanční vypořádání splátek před uzavřením kupní smlouvy mezi novým a původním pronajímatelem není také zdanitelným plněním.

2. Vymezení zdanitelných plnění podle § 7

Vedle vymezení pojmu „zdanitelné plnění“ v § 2 jsou v § 7 odst. 2, 3 a 4 zákona vymezena další plnění, která se pro účely zákona považují za zdanitelná. Podle § 7 odst. 2 zákona se za zdanitelné plnění považuje i použití nakoupeného materiálu nebo hotových výrobků pro vlastní osobní spotřebu nebo pro účely nesouvisející s podnikáním. Zdanitelným plněním je i použití osobního automobilu nebo vratných lahví vlastní výroby v případech, kdy nelze uplatnit nárok na odpočet daně. Jedná se např. o použití osobního automobilu, který byl prodejcem nakoupen jako zboží, pro jeho služební potřebu. Obdobně je posuzováno použití motorového vozidla, u kterého byl uplatněn nárok na odpočet daně např. užitkového vozidla pro technické zhodnocení, jehož výsledkem je osobní automobil.

Za zdanitelné plnění jsou od 1. ledna 1998 podle § 7 odst. 2 písm. f) zákona považovány i činnosti prováděné subjekty, které nejsou založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, v rámci jejich hlavní činnosti. Tyto činnosti jsou ale podle § 25 odst. 2 a § 35a zákona osvobozeny od daně.

Za zdanitelné plnění je podle § 7 odst. 3 zákona považováno i vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě, v případě že se jedná o vložení do právnické osoby, která není plátcem, pokud vkladatel při nabytí takového majetku uplatnil odpočet daně. Vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě právnické osobě, která je plátcem, není zdanitelným plněním, stejně jako vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě fyzické osobě, bez ohledu na to zda je či není plátcem a vložení majetkového vkladu v peněžitě podobě, ať již osobě, která není plátcem nebo plátcem daně.

Za zdanitelné plnění se podle § 7 odst. 4 zákona považuje vydání vypořádacího podílu v nepeněžitě podobě nebo podílu na likvidačním zůstatku v nepeněžitě podobě, pokud u něho byl uplatněn odpočet daně nebo byly pořízeny bez daně nebo bez daně z

obratu. Toto vydání se považuje za zdanitelné plnění jak v případě vydání plátcí daně, tak i osobě, která plátcem není.

3. Plnění, která nejsou zdanitelná

Všechna plnění podle § 2 nebo § 7 odst. 1, 2, 3 a 4 zákona jsou zdanitelným plněním. Některá plnění, která nejsou považována za zdanitelná, jsou uvedena v § 7 odst. 5 zákona. Tento odstavec nelze chápat jako taxativní výčet plnění, která nejsou zdanitelná. Zdanitelným plněním nejsou ani další dále uvedená plnění.

Podle 7 odst. 5 písm. a) zákona není zdanitelným plněním převod pozemků a podle písmene b) vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě jako náhrady podle zákona o půdě nebo zákona o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech..

Zdanitelným plněním není ani podle písmene c) bezúplatné poskytnutí reklamního a propagačního předmětu, pokud jeho vstupní cena v úrovni bez daně nepřesahuje 200 Kč. Poskytnutí zboží, které je předmětem spotřební daně např. alkoholických nápojů nebo cigaret za účelem reklamy nebo propagace je zdanitelným plněním vždy. Z tohoto vymezení vyplývá, že při poskytnutí např. tužky, zapalovače, kalendáře nebo dalších obdobných reklamních a propagačních předmětů nemusí být tedy za splnění výše uvedených podmínek uplatněna daň na výstupu. Pro tyto účely lze využít jak nakoupené, tak i vlastní výrobky, pokud z hlediska účetnictví a daně z příjmu jsou považovány za reklamní a propagační předmět.

Od 1. ledna 1998 není podle písmene d) zdanitelným plněním ani prodej a pronájem majetku, který není součástí obchodního majetku plátce. V případě prodeje majetku se jedná např. o prodej osobních věcí plátce nebo rodinné chaty, kterou nemá plátce jako fyzická osoba v obchodním majetku. Obdobně není zdanitelným plněním ani půjčení osobní věci např. jízdního kola nebo televizoru, kterou nemá plátce jako fyzická osoba v obchodním majetku, jiné osobě. Zdanitelným plněním není ani pronájem bytů v činžovním domě, pronájmem rodinného domu či chaty, pokud tyto nemovitosti nemá plátce zahrnutý v obchodním majetku. Ve vztahu k pronájmu těchto nemovitostí nemůže být podle § 19 odst. 8 zákona uplatňován nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů za tyto pronájmy např. při údržbě, opravách a rekonstrukci těchto nemovitostí.

Dle občanského zákoníku se „pronájem pronajaté movité a nemovité věci“ označuje jako podnájem. Na tento podnájem jak movitých věcí, tak i nemovitostí se písmeno d) nevztahuje, protože je v něm uveden pojem „pronájem“, a proto je tento podnájem zdanitelným plněním. U přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů nebo výnosů z tohoto podnájmu je možno uplatnit nárok na odpočet daně, pokud slouží plátcí k podnikání.

Za podmínek stanovených v písmenech e), f) a g) není zdanitelným plněním ani prodej osobního automobilu, při jehož pořízení nebyl uplatněn nárok na odpočet daně. Pokud prodává osobní automobil plátcem, který jej pořídil jako hmotný investiční majetek od jiného plátcem, pro něhož byl jeho prodej zdanitelným plněním (např. prodejce) a při jeho koupi neuplatnil nárok na odpočet daně, je rozhodující pro posouzení, zda se jedná o zdanitelné plnění, výše prodejní ceny. Pokud prodejní cena nepřevyšuje vstupní cenu včetně daně, není tento prodej podle písmene e) zdanitelným plněním. V případě prodeje osobního automobilu, který byl pořízen formou finančního pronájmu se také nejedná o zdanitelné plnění, pokud podle písmene f) prodejní cena nepřevyšuje vstupní cenu včetně daně u vlastníka, od kterého byl osobní automobil pořízen. Zdanitelným plněním není podle písmene g) ani prodej osobního automobilu, který byl pořízen od osoby, pro níž jeho prodej nebyl zdanitelným plněním, pokud prodejní cena nepřevyšuje vstupní cenu. Jedná se např. o prodej automobilu nakoupeného od osoby, která není plátcem daně, nebo od jiného plátcem, který jej prodává za cenu nižší než byla vstupní a tento prodej tedy není pro něho zdanitelným plněním. Zdanitelným plněním není ani prodej osobního automobilu plátcem daně, který jej pořídil před datem registrace, opět za předpokladu, že prodejní cena nepřevyšuje vstupní cenu.

Obdobně jako prodej osobních automobilů je podle písmene h) posuzován prodej vratných lahví, při jejichž koupi nebyl uplatněn nárok na odpočet. I tento prodej není zdanitelným plněním, a to bez dalších omezujících podmínek.

Zdanitelným plněním není dále podle písmene i) bezúplatné poskytnutí zdanitelných plnění, která pořídil plátcem za účelem reprezentace a které nelze pro účely daně z příjmů uznat jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. U těchto přijatých zdanitelných plnění nelze uplatnit nárok na odpočet daně podle § 19 odst. 3. Jedná se např. o pohoštění, věcné dary pro obchodní partnery apod. Pro

uplatnění tohoto ustanovení není rozhodující, zda tato plnění byla pořízena od jiného plátce nebo od osoby, která není plátcem daně.

Od 1. ledna 1998 není podle písmene j) zdanitelným plněním bezúplatný převod vlastnického práva k movité věci, který je uskutečněn při poskytnutí úvěru bankou a k němuž dojde mezi subjektem, kterému banka poskytla úvěr a touto bankou. Jedná se o tzv. zajišťovací převod, kterým si banka zajišťuje úvěr poskytnutý svému klientovi. Zdanitelným plněním není ani bezúplatný zpětný převod vlastnického práva k téže movité věci mezi bankou a subjektem, kterému byl poskytnut úvěr, a to po splacení úvěru. Za banku se přitom považuje i pobočka zahraniční banky zřízená na území České republiky zahraniční bankou, která má povolení působit jako banka. Pokud by klient nesplácel úvěr a banka by na jeho uhrazení použila movitou věc, která byla převedena do jejího vlastnictví, a prodala by ji jinému subjektu, jednalo by se již o zdanitelné plnění. Zdanitelným plněním není ani v návaznosti na uvedený přístup podle písmene k) výpůjčka movité věci, poskytne-li ji banka výpůjčitel (klientovi) v souvislosti s převodem vlastnického práva. Tato výpůjčka je prováděna proto, aby klient, kterému byl poskytnut úvěr, mohl tuto věc po dohodnutou dobu bezplatně užívat. V ostatních případech se sice výpůjčka podle § 659 občanského zákoníku za zdanitelné plnění považuje, ale vzhledem k tomu, že je ze zákona bezplatná, je základ daně nulový.

Zdanitelným plněním není podle písmene l) převod obchodního podílu a převod členství v družstvu podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku a podle písmene m) postoupení pohledávky, s výjimkou prodeje pohledávek nakoupených od jiných subjektů, které jsou podle § 28 odst. 2 písm. i) zdanitelným plněním osvobozeným o daně, pokud je tato finanční činnost prováděna finanční institucí.

Vedle těchto plnění, která jsou uvedena v 7 odst. 5 zákona, se za zdanitelná plnění nepovažují ani další plnění, která nesplňují definici zdanitelného plnění. Jedná se zejména o různá finanční plnění, která nejsou zdanitelná, protože peníze nejsou zbožím. Z toho tedy vyplývá, že zdanitelným plnění např. není:

- přijatý úrok z běžných nebo termínovaných účtů či vkladů,
- přijaté dividendy,
- přijatá pojistná plnění,
- přijaté náhrady škod,
- přijaté penále za neplnění sjednaných smluvních podmínek,

- finanční vypořádání, finanční bonus při poskytnutí skonta,
- další která nejsou úplatou za zdanitelné plnění.

Předmětem daně a tedy ani zdanitelným plněním nejsou ani plnění, která se podle místa plnění uskutečnila v zahraničí. Jedná se např. o provádění stavebních prací v zahraničí, prodej zboží v zahraničí nebo poskytování služeb v souvislosti s cestovním ruchem v zahraničí.

Zdanitelným plněním nejsou dále finanční činnosti, které jsou uvedeny v § 28 odst. 2 zákona, pokud je provádí daňový subjekt, který není finanční institucí.

Zdanitelným plněním nejsou dále poplatky stanovené zvláštními předpisy např. místní poplatky, správní poplatky apod.

Za zdanitelné plnění nelze považovat ani náhradu škody a manka. Odcizení nebo zničení věci nelze chápat jako dodání zboží. Prokázání toho, že zboží nebo majetek byl ukraden nebo zničen např. protokolem od policie, záznamy pojišťovny je přitom podle principů daňového řízení na plátcí daně. Dostatečné prokázání těchto skutečností je samozřejmě správci daně v praxi vyžadováno, aby nemohlo dojít ke zneužívání, např. k zakrývání osobní spotřeby plátcem. V uvedených případech nezaniká z tohoto důvodu nárok na odpočet daně, který byl dříve uplatněn.

Zdanitelným plněním není ani poskytnutí platebních prostředků nahrazujících peníze. V praxi se vedle platebních karet lze nejčastěji setkat s nejrůznějšími poukázkami na odběr stravy, na nichž je uvedena nominální hodnota a které jsou akceptovány jako náhrada peněz subjekty, s nimiž má subjekt, který tyto poukázky vydal, smlouvu. Prodej těchto poukázek např. pod obchodním označením PRAGOTOUR, GASTROTOUR, s jejichž pomocí je zajišťováno stravování, zaměstnancům, není zdanitelným plněním, protože tyto poukázky jsou vlastně náhradou peněz. Obdobně je posuzováno i vydávání různých karet za účelem poskytnutí slevy zákazníkovi, ať již jsou vydávány za úplatu nebo bezúplatně. Vydávání nebo zprostředkování vydání těchto poukázek nebo slevových karet pro subjekty, které je budou akceptovat jako platební prostředek nebo na jejich základě poskytnou slevu, je zdanitelným plněním.

V Praze dne 30. prosince 1997

Michal Frankl v.r.
náměstek ministra financí