



Příloha k Informaci GFŘ k uplatňování DPH v oblasti tankovacích karet („Informace GFŘ“)

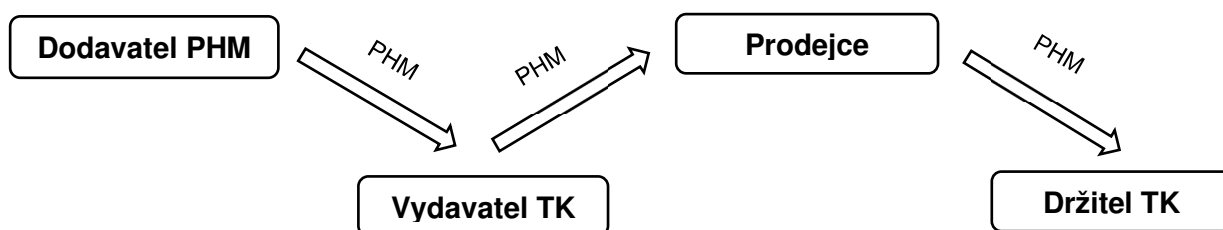
Úvod

V níže nastíněných případech uvádíme pouze vybrané vícestranné obchodní modely, které kromě dodavatele PHM, vydavatele TK a držitele TK zahrnují další subjekty (smluvní strany). **Veškeré níže uvedené obchodní modely a jejich popis vychází z informací poskytnutých dotčenými subjekty působícími v daném odvětví.**

Dále uvedené závěry se vztahují výhradně na situace, kdy dochází k dodání zboží (PHM) za podmínek uvedených v Informaci GFŘ s místem plnění v tuzemsku a nelze je aplikovat na transakce uskutečněné mimo tuzemsko.

1. Odvětví vydavatelů TK

Mezi vydavatele TK a držitele TK vstupuje další subjekt, dále označovaný jako prodejce. Obvykle se jedná o subjekt, který firemním klientům nabízí a provozuje TK vystavené vydavatelem TK.



Z dostupných informací vyplývá, že prodejci uzavírají s držiteli TK smlouvy, jejichž předmětem je závazek prodejce zajistit pro držitele TK nákup PHM, přičemž obvykle se jedná o tzv. inominátní smlouvy podle § 1746 občanského zákoníku. Předmětem smluv není poskytování úvěrů (či jiných forem financování), ani správa dodávek PHM. Při odběru PHM na čerpací stanici předkládá držitel TK kartu dodavatel PHM, čímž prokazuje existenci smluvního vztahu mezi zúčastněnými subjekty. Ceny jsou sjednávány zvlášť na jednotlivých úrovních řetězce, riziko nezaplacení a riziko škody existuje vždy jen mezi dvěma nejbližšími články řetězce, tj. riziko nezaplacení a riziko škody vůči držiteli TK nese příslušný prodejce. Pomocí automatizovaného autorizačního systému dochází při každé transakci k ověření podmínek nákupu včetně druhu, množství, místa a času dodávky. Toto ověření probíhá u vydavatele TK i u prodejce. Pokud dodávky odpovídají podmínkám uvedeným ve smlouvě uzavřené s držitelem TK a zároveň podmínkám uvedeným ve smlouvách uzavřených mezi předcházejícími články řetězce, držitel TK je oprávněn načerpat PHM. Pokud některá podmínka není splněna, prodejce, příp. vydavatel TK prostřednictvím svého automatizovaného autorizačního systému transakci neschválí a k dodání PHM prostřednictvím TK nedojde.

Postavení prodejce z pohledu DPH

Shodně jako v případě vydavatelů TK dle Informace GFŘ je třeba mít za to, že mezi prodejcem a držitelem TK dochází k dodání zboží ve smyslu ZDPH, pokud

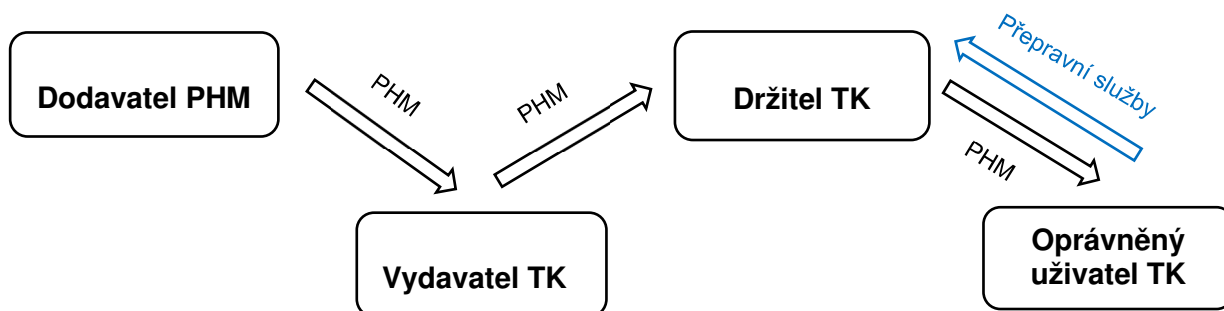
- prodejce naplňuje podmínky blíže vysvětlené v kapitole 4 Informace GFŘ, tj. vystupuje vůči vydavateli TK i držiteli TK vlastním jménem, sjednává nezávisle podmínky obchodu (včetně ceny), nese riziko nezaplacení i odpovědnost za škody vůči držiteli TK a ovlivňuje podmínky obchodu, za kterých k dodání PHM dochází,
- primárním cílem držitele TK jakožto zákazníka prodejce je načerpat PHM a zároveň primárním důvodem zapojení prodejce je obstarání nákupů PHM pro zákazníka, nikoli například zajištění výhodnějších platebních podmínek, či procesování plateb (tj. poskytnutí služeb), přičemž tomu odpovídá i uzavřený smluvní vztah.

Výše uvedené platí obdobně i pro situace, kdy obchodní model zahrnuje více než čtyři články. V každém stupni je třeba jednotlivě zkoumat důvody zapojení daného článku, obsah smluvních vztahů uzavřených tímto článkem a jejich ekonomickou podstatu.

Zvláště je třeba odlišit situace, kdy v řetězci je zapojen další subjekt, který nijak neovlivňuje podmínky, za nichž dochází k dodání PHM, a dodání zboží se neúčastní. V některých případech mohou totiž držitelé TK využít TK i k úhradě zboží a služeb nakoupených od třetích osob. Smluvní vztah vyplývající z dodání zboží pak podle znění smlouvy uzavřené s vydavatelem TK/prodejcem vzniká přímo mezi držitelem TK a touto třetí osobou. K úhradě realizovaných nákupů však v takovém případě dochází prostřednictvím vydavatele TK/prodejce, přičemž pohledávka třetí osoby je obvykle postoupena na vydavatele TK/prodejce. Z titulu inkasa postoupených pohledávek se však vydavatel TK/prodejce vůči držiteli TK nedostává do pozice poskytovatele plnění, které vedlo ke vzniku příslušné pohledávky.

2. Oblast přepravních služeb

Vydavatel TK zajišťuje nákup PHM pro svého zákazníka, držitele TK. Držitel TK dále poskytuje TK dalším subjektům, dále označeným jako oprávnění uživatelé, kteří na základě těchto TK čerpají PHM na čerpacích stanicích dodavatele PHM.



V praxi se často jedná o oblast přepravních služeb. Přepravní společnost jako držitel TK uzavře s vydavatelem TK smlouvu, na základě které je držitel TK oprávněn nakupovat PHM, příp. jiné produkty a čerpat související služby u dodavatelů PHM jménem vydavatele TK. Jelikož přepravní společnost dále nakupuje přepravní služby od svých subdodavatelů (dopraců), poskytne přepravní společnost uvedené TK jednotlivým dopravcům (oprávněným uživatelům TK) na základě smlouvy o zajištění nákupů prostřednictvím TK uzavřené mezi

přepravní společností a jednotlivými dopravci. Přepravní společnost, jakožto držitel TK, je oprávněna nastavit prostřednictvím autorizačního systému vydavatele TK pro jednotlivé dopravce omezení v podobě druhu PHM, jejich množství, doby nákupu apod. Dopravci jsou oprávněni využívat TK po dobu poskytování přepravních služeb pro čerpání PHM, a to pouze za účelem poskytnutí přepravních služeb přepravní společnosti. Dochází k vzájemnému zápočtu pohledávek přepravní společnosti vůči dopravcům z titulu smlouvy o zajištění nákupů prostřednictvím TK vůči pohledávkám dopravců vůči přepravní společnosti z titulu poskytnutí přepravních služeb.

Postavení držitele TK z pohledu DPH

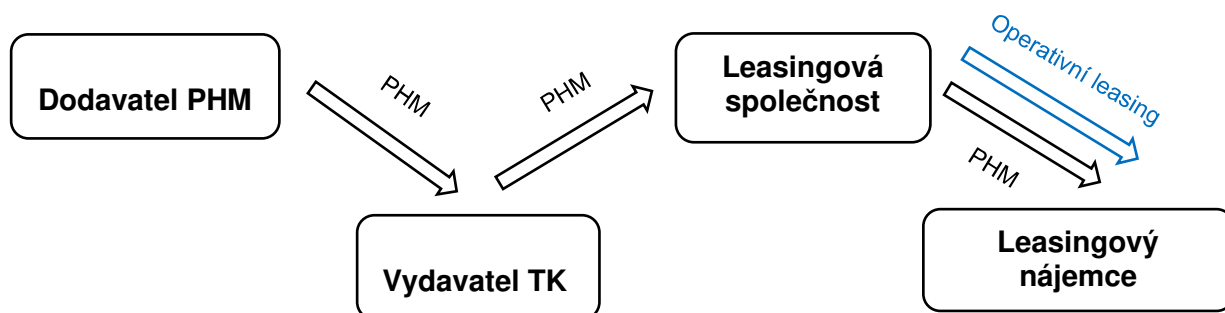
Postavení držitele TK, tj. přepravní společnosti, je nutno posuzovat obdobně dle kritérií uvedených v kapitole 4 Informace GŘŘ.

Přepravní společnost uskutečňuje plnění v podobě dodání PHM vůči dopravcům, pokud

- přepravní společnost vystupuje vůči dopravcům při prodeji PHM vlastním jménem, samostatně sjednává nákupní ceny PHM s vydavatelem TK a prodejní ceny PHM s jednotlivými dopravci, nese riziko nezaplacení realizovaných nákupů vůči dopravcům a odpovědnost za případnou škodu, kterou dopravci uplatňují vůči přepravní společnosti (nikoli vůči vydavateli TK nebo dodavateli PHM), a ovlivňuje podmínky obchodu, za kterých dochází k prodeji PHM jednotlivým dopravcům;
- tomu odpovídá i uzavřený smluvní vztah, jehož předmětem je zajištění nákupů PHM, nikoli administrativa či správa TK/PHM, finanční či jiné služby.

3. Leasingové smlouvy

Vydavatel TK zajišťuje nákup PHM prostřednictvím TK pro svého zákazníka, kterým je leasingová společnost. Leasingová společnost tyto TK dále poskytuje leasingovým nájemcům, kteří na základě TK čerpají PHM na čerpacích stanicích dodavatele PHM.



Leasingová společnost poskytuje svému zákazníkovi, tj. leasingovému nájemci, službu nájmu movité věci, která může mít různý obsah a zahrnovat řadu dalších činností. V praxi se vyskytují situace, kdy leasingová společnost poskytuje službu operativního leasingu vozidla se zajištěním tzv. principu mobility a řízení vozového parku. Zákazník si tak pronajímá vozidlo a současně má zajištěny služby související s jeho provozem. Kromě samotného nájmu konkrétního vozidla si tak může zákazník sjednat další volitelné služby, např. pojištění, servis, zajištění náhradního vozidla v případě poruchy, zajištění dálniční známky, non-stop asistenční službu atd. V rámci leasingu mohou být také doplňovány a vyměňovány provozní kapaliny vozidla (olej, brzdová kapalina, kapalina do ostřikovačů, ad-blue) či PHM. Doplnění PHM a dalších provozních kapalin je zajišťováno prostřednictvím vybraných čerpacích stanic

poskytnutím TK. Některé výše uvedené služby mohou být zahrnuty do fixní platby nájemného, jiné (obvykle PHM) jsou fakturovány dle skutečné spotřeby.

Co se týká smluvního nastavení dodávek PHM, leasingové společnosti vstupují do obchodního vztahu s dodavatelem PHM, případně s vydavatelem TK. V rámci tohoto vztahu dochází ke sjednání různých cenových či platebních podmínek. Cena, která je účtována dodavatelem PHM či vydavatelem TK leasingové společnosti se může lišit od ceny, za kterou tito dodavatelé dodávají PHM jiným zákazníkům a může se tak odlišovat od tzv. „totemové“ ceny na příslušné čerpací stanici. Rovněž cena, za niž leasingová společnost fakturuje spotřebované PHM leasingovým nájemcům, se může lišit od ceny, za kterou jsou tyto PHM (či jiné provozní kapaliny) fakturovány leasingové společnosti. Vydavatel TK i leasingová společnost mohou omezit množství (cenu) nakupovaných PHM, potažmo druh PHM. Navíc v mnoha případech dochází k tomu, že leasingovému nájemci nejsou fakturovány všechny odebrané položky na čerpací stanici, neboť některé mohou být součástí sjednané ceny leasingu. V obvyklém případě jsou TK poskytnuté zákazníkům označeny logem leasingové společnosti či je na nich uvedena poznávací značka příslušného vozidla. V případě reklamace kvality zákazník provádí reklamaci u leasingové společnosti.

Leasingový nájemce v souvislosti s poskytnutím TK čerpá většinou další služby leasingové společnosti, jako například komplexní reporting umožňující detailní analýzy efektivního provozu vozidla, kontrolu nákladů a spotřeby.

Postavení leasingové společnosti z pohledu DPH

Klíčový je smluvní vztah mezi leasingovou společností (pronajímatelem) a leasingovým nájemcem v souvislosti se zajištěním PHM.

Leasingová společnost uskutečňuje plnění v podobě dodání PHM vůči nájemcům, pokud

- vystupuje vůči leasingovým nájemcům při prodeji PHM vlastním jménem, samostatně sjednává ceny PHM s vydavatelem TK/dodavatelem PHM a s jednotlivými nájemci, nese riziko nezaplacení realizovaných nákupů vůči nájemcům, nese odpovědnost za případnou škodu, kterou nájemci uplatňují vůči leasingové společnosti (nikoli vůči vydavateli TK/dodavateli PHM), a ovlivňuje podmínky obchodu, za kterých dochází k prodeji PHM jednotlivým nájemcům obdobně dle kapitoly 4 Informace GFŘ;
- tomu odpovídá i uzavřený smluvní vztah, jehož předmětem je zajištění nákupů PHM, nikoli poskytnutí služeb hospodaření s PHM či jiných služeb administrativního nebo finančního charakteru.

Závěr

V případě vícečlánekových struktur je vždy potřeba jednotlivě zkoumat důvody zapojení daného článku, obsah smluvních vztahů uzavřených tímto článkem a fakt, zda daný článek vystupuje v transakci vlastním jménem a na vlastní odpovědnost ve smyslu kapitoly 4 Informace GFŘ.

Zároveň platí, že i přes formální naplnění podmínek uvedených v kapitole 4 Informace GFŘ nelze transakci považovat za dodání zboží, tj. za nákup a následný prodej dotčeným článkem řetězce, v případě, kdy zapojení takového článku je čistě umělé a nemá žádnou ekonomickou podstatu.