

ÚNOR 2025

# TAX FRESH



**PROXY**  
TAX & AUDIT SERVICES

[www.proxy.cz](http://www.proxy.cz)

A member of HLB International, the global advisory and accounting network

Vážení obchodní přátelé,

dovolte, abychom vás v dalším čísle našeho Zpravodaje informovali o důležitém vývoji v oblasti uplatňování DPH u tankovacích karet PHM.

V případě jakýchkoliv dotazů jsme vám nadále rádi k dispozici.

S přátelským pozdravem



Šárka Adámková  
Partner



Ditta Hlaváčková  
Partner

## UPLATŇOVÁNÍ DPH U TANKOVACÍCH KARET PHM



Koncem prosince 2024 byla vydána nová Informace Generálního finančního ředitelství (GFŘ) – viz příloha tohoto Tax Fresh.

Tato Informace je reakcí na judikaturu SDEU, která již v květnu 2019 (rozsudek C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic) zpochybnila některé zavedené obchodní modely v oblasti tankovacích karet, a to v otázce možnosti uplatnit nárok na odpočet DPH z pořízených pohonných hmot, pokud jsou placeny prostřednictvím tankovací karty.

Protože nákup pohonných hmot prostřednictvím tankovacích karet je nedílnou součástí obchodní činnosti celé řady podnikatelů, představujeme Vám shrnutí klíčových bodů z aktuální Informace GFŘ a doporučení pro ověření nastavení Vašich smluvních vztahů s vydavateli Vašich tankovacích karet.

### Stručně hlavní body z Informace GFŘ:

- Rozlišuje, kdy se transakce s tankovací kartou považuje ze strany vydavatele tankovací karty za dodání zboží (PHM) a kdy za finanční (či administrativní) službu, když je to právě varianta finanční (či administrativní) služby, která neumožňuje uplatnit nárok na odpočet DPH z nákupů pohonných hmot placených tankovací kartou.
- Identifikuje dva základní obchodní modely v oblasti tankovacích karet: model nákup/prodej a komisionářská struktura.
- Klíčové je, zda vydavatel tankovací karty jedná vlastním jménem a ovlivňuje podmínky obchodu, nebo zda jeho role spočívá pouze v poskytování finančních nebo administrativních služeb.
- Pro určení charakteru plnění je rozhodující ekonomická podstata vztahu, nikoliv pouze formální označení smlouvy.

### Naše doporučení:

- Důkladně prověřte nastavení Vašich smluvních vztahů s vydavateli tankovacích karet. Pokud uplatňujete nárok na odpočet DPH, je klíčové zjistit, zda Vaše smlouvy splňují podmínky pro dodání zboží dle výše uvedených kritérií.
- Ověřte s Vaším vydavatelem tankovací karty, zda Vás platná smlouva opravňuje k nároku na odpočet DPH. Konkrétně je nutné, že vydavatel tankovací karty jedná dle uzavřené smlouvy vlastním jménem a ovlivňuje podmínky nákupu PHM. O tomto nastavení svědčí například následující smluvní ujednání:
  - Vydavatel tankovací karty by měl samostatně sjednávat ceny s dodavatelem PHM a s Vámi, a nést riziko nezaplacení.
  - Měl by rozhodovat o podmínkách nákupu, včetně kvality, množství, místa a času a měl by potvrzovat, že jste oprávněni PHM načerpat.
  - Měl by být zodpovědný za dodané zboží a Vy byste měli uplatňovat nároky vůči němu.

- A naopak – ověřte, že smluvní vztah s Vaším vydavatelem tankovací karty neodpovídá spíše poskytování finančních či administrativních služeb, které spočívají například v pouhém odložení splatnosti nákupu PHM, procesování plateb nebo předfinancování.

Vzhledem k relativní odborné náročnosti této problematiky jsme v případě nejasností k dispozici pro nutné konzultace.

**PROXY, a.s.**, Plzeňská 3217/16, 150 00 Praha 5, TEL: +420 296 332 411, EMAIL: office@proxy.cz, **PROXY, a.s. – pobočka**, nám. Přemysla Otakara II./36, 370 01 České Budějovice, TEL: +420 386 100 011, EMAIL: officecb@proxy.cz, **PROXY, a.s. – pobočka**, Pavlíkova 7, 339 01 Klatovy 1, TEL: +420 724 973 512, EMAIL: officekt@proxy.cz, **www.proxy.cz**, IČ: 15270301, DIČ: CZ15270301, zapsáno u Městského soudu v Praze pod B 612

**PROXY – AUDIT, s.r.o.**, Plzeňská 3217/16, 150 00 Praha 5, TEL: +420 296 332 411, EMAIL: office@proxy.cz, **PROXY – AUDIT, s.r.o. – pobočka**, nám. Přemysla Otakara II./36, 370 01 České Budějovice, TEL: +420 386 100 011, EMAIL: officecb@proxy.cz, **www.proxy.cz**, IČ: 49684612, DIČ: CZ49684612, zapsáno u Městského soudu v Praze pod C 23375

**TOGETHER WE MAKE IT HAPPEN**





Generální finanční ředitelství  
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR08189324  
ESS

## Sekce metodiky daní

Č.j.: 81106/24/7100-30116-051722

# Informace GFR k uplatňování DPH v oblasti tankovacích karet

## Úvod

Cílem této informace je objasnit způsob aplikace DPH v případě dodání pohonných hmot (dále jen „PHM“) prostřednictvím tankovacích karet v návaznosti na rozhodnutí Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ve věci C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic ze dne 15. května 2019 (dále jen „VEGA“).

Informace navazuje na pokyny vydané Výborem pro DPH pro odvětví vydavatelů tankovacích karet v souvislosti s rozhodnutím VEGA. Již v úvodu je proto nutné předeslat, že veškeré níže uvedené informace se vztahují pouze na transakce, jejichž předmětem je **čerpání PHM na čerpacích stanicích přímo do nádrže vozidla** s využitím takových obchodních modelů, kdy mezi čerpací stanicí a provozovatele vozidla smluvně vstupují další subjekty (vydavatelé tankovacích karet). Specifický je tedy typ zboží, které je předmětem transakce, způsob jeho odběru i obchodní model. Závěry uvedené v této informaci nelze vztahovat na jiné typy zboží a jiné situace, než které jsou v této informaci popsány.

Dále je nutno zdůraznit, že veškeré níže uvedené závěry se vztahují výhradně na dodání zboží (PHM) **s místem plnění v tuzemsku** za podmínek zde uvedených a nelze je aplikovat na obdobné transakce uskutečněné mimo tuzemsko.

## 1. Dotčená ustanovení

### 1.1. Dodání zboží

Dle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), se za dodání zboží považuje převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Toto ustanovení je implementací čl. 14 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice o DPH“), která stanoví, že dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

Převod práva nakládat se zbožím jako vlastník přitom není totožný s převodem vlastnického práva tak, jak ho upravuje národní legislativa. Jde o pojem širší, který v sobě zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, která opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i kdyby k převodu právního vlastnictví

k majetku nedošlo<sup>1</sup>. Z judikatury SDEU dále vyplývá, že převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník znamená, že strana, na niž je toto právo převedeno, má možnost činit rozhodnutí, která mohou ovlivnit právní situaci daného zboží, zejména rozhodnutí o jeho prodeji, přičemž není nutné, aby strana, na niž je tento majetek převáděn, uvedené zboží fyzicky držela ani aby k ní bylo uvedené zboží fyzicky přepraveno či ho fyzicky obdržela<sup>2</sup>.

## 1.2. Plnění považované za dodání zboží

Za dodání zboží se dle § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH považuje rovněž dodání zboží prostřednictvím komisionářské smlouvy nebo smlouvy obdobného typu<sup>3</sup>. Takové dodání se pak považuje za samostatné dodání zboží komitentem nebo třetí osobou komisionáři a samostatné dodání zboží komisionářem třetí osobě nebo komitentovi. Uvedené ustanovení je odrazem čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice o DPH, podle kterého se za dodání zboží považuje rovněž převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.

## 2. Rozhodnutí VEGA

V rozhodnutí VEGA SDEU posuzoval situaci, v níž rakouská společnost Vega International Car Transport and Logistic – Trading GmbH (dále jen „Vega“) zajišťovala přepravu vozidel z továrny k zákazníkům, a to prostřednictvím svých dceřiných společností z různých členských států EU. Dceřiné společnosti nakupovaly PHM pomocí tankovacích karet na jméno, vystavených řidičům. Z organizačních a finančních důvodů byly veškeré operace uskutečněné prostřednictvím tankovacích karet zajišťované centrálně společností Vega. Vega organizovala a řídila zásobování všech svých dceřiných společností tankovacími kartami vydanými různými dodavateli PHM. Na měsíční bázi pak přenášela na svoje dceřiné společnosti náklady na PHM spotřebované pro účely poskytnutí služby přepravy vozidel, které navyšovala o marži. Společnost Vega požádala o vrácení daně na vstupu za nakoupené PHM v Polsku. Tato žádost byla správcem daně zamítnuta s odvoláním na rozhodnutí ve věci C-185/01 Auto Lease Holland BV z roku 2003 (dále jen „Auto Lease Holland“)<sup>4</sup>.

SDEU konstatoval, že v daném případě je to dceřiná společnost, kdo rozhoduje o podmínkách nákupu PHM dle svého uvážení, jelikož si může vybrat, na které čerpací stanici v rámci dodavatelů určených společností Vega PHM natankuje, může svobodně rozhodnout o kvalitě,

<sup>1</sup> Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe ze dne 8. 2. 1990

<sup>2</sup> Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-401/18 Herst ze dne 23. 4. 2020, body 38 a 40

<sup>3</sup> S účinností od 1. 1. 2025 je textace § 13 odst. 3 písm. b) ZDPH upravena v tom smyslu, že se vztahuje na dodání zboží prostřednictvím zastupující osoby, která jedná vlastním jménem na účet zastoupené osoby. Cílem formulační změny je pouze vyjasnit, že se nemusí jednat pouze o komisionářskou smlouvu, ale jakoukoli smlouvu, na jejímž základě dochází k zastoupení, pokud je splněna podmínka, že osoba povinná k dani, která se podílí na dodání zboží „jedná vlastním jménem na cizí účet“. Nová textace daného ustanovení tedy nijak nemění věcný rozsah tohoto ustanovení.

<sup>4</sup> V rozhodnutí Auto Lease Holland SDEU posuzoval situaci, kdy nizozemská leasingová společnost pronajímala svým zákazníkům vozidla na základě leasingových smluv. Mimo to měli nájemci možnost uzavřít s leasingovou společností smlouvu o hospodaření s pohonnými hmotami. Ta opravňovala nájemce natankovat PHM jménem a na náklady leasingové společnosti, a to prostřednictvím palivové platební karty vydané německou společností DKV na jméno leasingové společnosti. Měsíčně hradil nájemce leasingové společnosti jednu dvanáctinu pravděpodobných ročních nákladů na benzín s ročním vyúčtováním dle skutečné spotřeby a dále poplatků za hospodaření s PHM.

SDEU dospěl k závěru, že v posuzovaném případě převedly ropné společnosti právo nakládat s PHM jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH přímo na nájemce, nikoli na leasingovou společnost. Svůj závěr odůvodnil SDEU tak, že nájemce získává PHM přímo na čerpacích stanicích a má svobodnou volbu, pokud jde o kvalitu a množství PHM, jakož i dobu nákupu. Leasingová společnost naopak nemá v žádném okamžiku právo rozhodovat o tom, jakým způsobem musí být PHM použity nebo k jakému účelu. Smlouva o hospodaření s pohonnými hmotami proto nebyla z pohledu SDEU smlouvou o dodávkách PHM, ale smlouvou o financování jejich nákupu.

množství, druhu PHM, jakož i o době nákupu a způsobu jejich použití a nese rovněž veškeré náklady na dodané PHM. S odkazem na judikát Auto Lease Holland SDEU uzavřel, že v projednávaném případě společnost Vega nenakládá s PHM, jako by byla jejich vlastníkem. Dále zdůraznil, že role společnosti Vega se omezuje na poskytnutí jednoduchého nástroje, který dceřině společnosti umožňuje nakupovat PHM. Dle názoru SDEU může být poskytování tankovacích karet společnostmi Vega dceřiným společností za daných okolností považováno za službu poskytnutí úvěrů osvobozenou od DPH<sup>5</sup>.

### 3. Analýza rozhodnutí VEGA dle Výboru pro DPH

#### 3.1. Jednání Výboru pro DPH a Expertní skupiny pro DPH

Vzhledem k nejasnostem, které rozhodnutí VEGA vyvolalo, co se týče jeho dopadů do odvětví vydavatelů tankovacích karet, bylo dané téma předmětem rozsáhlých diskusí mezi Výborem pro DPH a zástupci Expertní skupiny pro DPH.

Výbor pro DPH se problematikou tankovacích karet (dále jen „TK“) zabýval na svém jednání v listopadu 2021<sup>6</sup>. Mimo jiné uvedl, že pro určení povahy plnění je nutné vzít v úvahu, na koho přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH. Dále však konstatoval, že SDEU ve svém rozhodnutí nijak nezohlednil čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice o DPH, přičemž toto opomenutí vyhodnotil jako významné vzhledem k tomu, že systémy vydávání a provozování TK mohou být založeny na komisionářských smlouvách.

Následně bylo téma adresováno Expertní skupině pro DPH, která identifikovala dva základní obchodní modely uplatňované v oblasti TK (model nákup/prodej a komisionářská struktura)<sup>7</sup>. Informace prezentované Expertní skupinou pro DPH byly opětovně předmětem jednání Výboru pro DPH<sup>8</sup>. Jeho závěry byly následně rozpracovány a publikovány v podobě pokynů<sup>9</sup> (dále jen „Pokyny“).

#### 3.2. Pokyny Výboru pro DPH

Pokyny Výboru pro DPH uvádějí:

V případě dodání PHM uživateli TK na základě spadajícího pod čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH Výbor pro DPH téměř jednosmyslně konstatuje, že plnění poskytnuté držiteli TK ve vztahu

---

<sup>5</sup> Pro úplnost doplňujeme, že SDEU se v tomto případě zabýval výhradně otázkou, zda společnost Vega nabyla právo nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH. Obdobně jako v rozhodnutí Auto Lease Holland SDEU nijak nezkoumal použitelnost čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice o DPH.

Mimo to je nutné upozornit na rozhodnutí SDEU ve věci C-526/13 „Fast Bunkering Klaipėda“ UAB z roku 2015, kde SDEU posuzoval situaci tankování PHM do nádrží lodí prostřednictvím zprostředkovatelů vystupujících vlastním jménem. Došel k závěru, že dodání PHM nelze považovat za dodání zprostředkovatelům, nýbrž za dodání provozovatelům lodí. Výbor pro DPH však na svém 107. zasedání dne 8. 7. 2016 jednomyslně konstatoval, že uvedené rozhodnutí je třeba vykládat úzce (tj. závěry SDEU lze aplikovat pouze na situace, v nichž se skutkový stav shoduje se situací, kterou posuzoval SDEU). Zároveň potvrdil, že v případě dodání zboží prostřednictvím zprostředkovatelů jednajících vlastním jménem, je při posuzování každé z transakcí nutno vzít v úvahu kromě čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH rovněž odst. 2 písm. c) téhož článku, podle kterého se v případě převodu zboží na základě komisionářské smlouvy jedná o dvě samostatná plnění.

<sup>6</sup> Viz 119. jednání Výboru pro DPH z 22. 11. 2021, Working paper No 1020 *Issues arising from recent judgements of the Court of justice of the European Union; Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*

<sup>7</sup> Viz 120. jednání Výboru pro DPH z 28. 3. 2022, prezentace Expertní skupiny pro DPH - VEG: *Issues arising from recent judgements of the Court of justice of the European Union; Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*

<sup>8</sup> Viz 121. jednání Výboru pro DPH z 21. 10. 2022, Working paper No 1046 *Issues arising from recent judgements of the Court of justice of the European Union; Case C-235/18 Vega International: Fuel cards*

<sup>9</sup> DOCUMENT B – taxud.c.1(2023)11114065 – 1068 REV ze 6. 9. 2023

k PHM nemá povahu dodání zboží vydavatelem TK držiteli TK, ale jedná se o poskytnutí finanční služby<sup>10</sup>.

V případě modelu spadajícího pod čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice o DPH (komisionářská struktura) Výbor pro DPH téměř jednomyslně konstatuje, že dochází k dodání zboží (PHM) vydavateli TK, aniž by na tohoto vydavatele TK muselo být převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Výbor pro DPH se dále téměř jednomyslně shoduje, že pro použití komisionářské struktury by měly být splněny následující **PODMÍNKY**:

1. Dochází k převodu vlastnického práva k PHM na vydavatele TK (komisionáře<sup>11</sup>):
  - a) Smluvní strany nesou riziko nezaplacení jejich domnělé dodávky, tj. dodavatel PHM<sup>12</sup> ve vztahu k vydavateli TK a vydavatel TK ve vztahu k držiteli TK.
  - b) Riziko škody na zboží vůči držiteli TK nese vydavatel TK v tom smyslu, že např. v případě poškození motoru vozidla způsobeného dodanými PHM musí držitel TK uplatňovat veškeré svoje nároky vůči vydavateli TK, nikoli přímo vůči dodavateli PHM.
  - c) Smluvní strany nezávisle sjednávají cenu v každém článku řetězce, tj. samostatně na úrovni dodavatele PHM a samostatně na úrovni vydavatele TK.
  - d) Potvrzením každé jednotlivé dodávky vůči držiteli TK, v rámci svých smluvních ujednání s dodavatelem PHM a s držitelem TK, vydavatel TK rozhoduje o podmínkách nákupu včetně kvality, množství, místa a času, a potvrzuje, že držitel TK je oprávněn PHM načerpat (příp. nakoupit jiné produkty).
2. Plnění přijaté a uskutečněné vydavatelem TK (komisionářem) má obdobný charakter v tom smyslu, že vydavatel TK nemění PHM dodávané dodavatelem PHM.
3. Existuje dohoda mezi komisionářem a komitentem:
  - a) Vydavatel TK dodává zboží na účet dodavatele PHM nebo nakupuje zboží na účet držitele TK, přičemž tato struktura se promítá do smluvního nastavení, které výslovně odkazuje na dodání PHM a poskytování doplňkových služeb, nikoli poskytnutí úvěru či správu dodávek PHM.
  - b) Smluvní nastavení odráží ekonomickou realitu. Držitel TK prokazuje na čerpací stanici existenci smluvního vztahu předložením TK vystavené vydavatelem TK.
  - c) Vydavatel TK má nárok na úhradu svých služeb vůči komitentovi (dodavateli PHM nebo držiteli TK).

---

<sup>10</sup> Charakteristika modelu nákup/prodej a komisionářská struktura viz Working paper No 1046

<sup>11</sup> Dále použité pojmy „komisionář“ a „komitent“ neodkazují na význam těchto pojmů dle tuzemského práva, tj. dle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Jsou v textu použity pouze jako překlad pojmu „intermediary“, příp. „principal“ uvedených v Pokynech.

<sup>12</sup> Pojem „dodavatel PHM“ je překladem termínu „mineral oil company“, který nemusí zahrnovat pouze výrobce minerálních olejů, ale i další prodejce v distribučním řetězci jako např. provozovatele čerpacích stanic, se kterými vydavatelé TK vstupují do smluvního vztahu.



#### 4. Praktická aplikace Pokynů Výboru pro DPH v tuzemsku

Smlouvy uzavírané mezi vydavatelem TK a držitelem TK se svým obsahem mohou výrazně lišit. Běžné je uzavření tzv. nepojmenované smlouvy dle § 1746 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), doplněné všeobecnými obchodními podmínkami vydavatele TK (dále jen „Smlouvy“). Obvyklý je smluvní závazek vydavatele TK umožnit držiteli TK na vybraných tzv. akceptačních místech bezhotovostně nakupovat a odebírat zboží, příp. služby prostřednictvím TK vydaných vydavatelem TK. Některé Smlouvy výslovně stanoví, že zákazník nakupuje zboží a služby od provozovatele akceptačního místa jménem vydavatele TK.

Přes rozdílné smluvní nastavení se však role vydavatele TK, kterou je obvykle bezhotovostní odběr zboží a služeb držitelem TK za podmínek sjednaných s vydavatelem TK, zdá být z pohledu její ekonomické podstaty shodná. Vydavatel TK se nezavazuje, že od dodavatelů PHM nakoupí samostatně a nezávisle na rozhodnutích držitelů TK jakékoliv množství PHM, ale zaujímá místo prostředníka jednajícího vlastním jménem na účet držitele TK, který v takovém případě iniciuje dodání zboží předložením TK na čerpací stanici.

Lze tedy konstatovat, že v případě, kdy ekonomickým obsahem obchodního vztahu mezi vydavatelem TK a držitelem TK, a tedy hlavním cílem zákazníka, je čerpání PHM, je třeba mít za to, že došlo k dodání zboží mezi dodavatelem PHM, vydavatelem TK a držitelem TK, je-li splněno následující:

##### I. Existuje dohoda mezi komisionářem a komitentem (obdobně viz podmínka 3. Pokynů)

Podmínka je splněná v případě, kdy z obchodního a smluvního nastavení vyplývá, že vydavatel TK zajišťuje vlastním jménem nákup, či prodej PHM pro jinou osobu. Jedná se typicky o situaci, kdy držitel TK předložením TK na čerpací stanici prokazuje dodavateli PHM, že nakupuje jménem vydavatele TK a že je k tomuto nákupu v rozsahu jeho smluvního ujednání s vydavatelem TK oprávněn. Dodavatel PHM je tak schopen identifikovat, že držitel TK nakupuje PHM jménem vydavatele TK. Vydavatel TK se ve vztahu k držiteli TK zavazuje zajistit mu vlastním jménem na jeho účet přístup k PHM na čerpacích stanicích dodavatele PHM za sjednaných podmínek, a má tedy vlastní hospodářskou úlohu při dodání zboží.

Formální označení smlouvy (kupní smlouva/komisionářská smlouva) uzavřené mezi vydavatelem TK a držitelem TK není pro účely určení obsahu smluvního vztahu a postavení vydavatele TK samo o sobě rozhodující.

Za dodání zboží se naopak nepovažují situace, kde ekonomická podstata vztahu mezi vydavatelem TK a držitelem TK i jeho smluvní nastavení spočívá v poskytnutí finančních či administrativních služeb (například odložení splatnosti, procesování plateb, předfinancování apod.).

##### II. Dochází k převodu vlastnického práva na vydavatele TK (obdobně viz podmínka 1. Pokynů)

Uvedenou podmínku je třeba vnímat tak, že neodkazuje na převod vlastnického práva ke zboží dle tuzemské legislativy. Tato podmínka stanoví, že vydavatel TK nesmí být pouhým zprostředkovatelem a musí vystupovat vůči smluvním stranám v transakci vlastním jménem.

Ve stejném duchu je třeba interpretovat podmínku 1. písm. a) a c) Pokynů, tedy samostatné sjednávání cen v jednotlivých člancích řetězce a s tím související riziko nezaplacení. Dle této podmínky musí vydavatel TK samostatně a nezávisle sjednávat jak cenové podmínky pro nákup PHM s dodavatelem PHM, tak cenové podmínky, za nichž dále uskutečňuje prodej

PHM držitel TK, s tímto držitelem. Každý jednotlivý článek zároveň nese riziko nezaplacení vůči svému přímému odběrateli. Tím se transakce mj. odlišuje od pouhého poskytnutí finančních prostředků k zajištění nákupu PHM. Podmínku 3. písm. c) Pokynů, podle které musí mít vydavatel TK (komisionář) nárok na úhradu svých služeb, je pak nutno vnímat právě v kontextu podmínky 1. Pokynů. Odměna vydavatele TK tak může vycházet z rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou PHM.

Postavení vydavatele TK jakožto osoby jednající vlastním jménem dále odpovídá i odpovědnost vydavatele TK za dodané zboží (obdobně viz podmínka 1. písm. b) Pokynů). Podle této podmínky musí být z obchodního a smluvního nastavení jasné, že držitel TK uplatňuje svoje nároky primárně vůči vydavateli TK.

Pokyny v podmínce 1. písm. d) dále stanoví, že potvrzením každé jednotlivé dodávky vůči držiteli TK v rámci svých smluvních ujednání vydavatel TK rozhoduje o podmínkách nákupu, včetně kvality, množství, místa a času, a potvrzuje, že držitel TK je oprávněn PHM načerpat<sup>13</sup>. Předložením TK a autorizací transakce ze strany vydavatele TK dochází k ověření skutečnosti, že nákup PHM odpovídá podmínkám sjednaným mezi vydavatelem a držitelem TK (a tedy i dodavatelem PHM a vydavatelem TK), kdy vydavatel TK určuje například okruh dodavatelů, maximální odebrané množství např. (finančním limitem za určité časové období), druh nakoupeného zboží (např. jen některé typy PHM), čas nákupu (např. pracovní dny) apod. Uvedenou podmínku je proto nutné vnímat tak, že vydavatel TK ovlivňuje podmínky obchodu, za kterých dochází k dodání PHM držiteli TK, a má možnost transakci zamítnout, pokud sjednaným podmínkám neodpovídá. Tímto je opět potvrzeno postavení vydavatele TK.

### III. Plnění přijaté a uskutečněné vydavatelem TK má obdobný charakter (obdobně viz podmínka 2. Pokynů)

Shodnost obou plnění v komisionářské struktuře jednoduše vyplývá z faktu, že v případě, kdy jeden smluvní vztah zakládá fikci dvou po sobě jdoucích plnění, pak musí jít o plnění totožná.

Ve vztahu k odvětví TK je spíše nutné podmínku vnímat tak, že postavení vydavatele TK je nutno pečlivě zvažovat v případech, kdy plnění přijaté vydavatelem TK se obsahově liší od plnění poskytnutého vydavatelem TK. Z hlediska ekonomického obsahu činností nabízených a zajišťovaných vydavatelem TK jejich držiteli je zjevné, že plnění přijaté a poskytnuté vydavatelem TK není vždy zcela totožné. Zatímco vztah dodavatele PHM a vydavatele TK se může omezovat na prostý nákup PHM, činnosti zajišťované vydavatelem TK vůči držiteli TK mohou tento rámec výrazně přesahovat, neboť zapojení vydavatele TK může držitelům TK přinášet celou řadu dalších výhod jako zjednodušení administrativy, řízení cash-flow (karty s odloženou splatností, předplacené karty, karty s limitem), monitoring vozidla a spotřeby a kontrola nákladů apod.

Vzhledem k tomu, že existují i zásadní rozdíly mezi jednotlivými druhy TK, co se týče jejich funkcí a limitů, je vždy nezbytné posuzovat pečlivě charakter dané TK a roli vydavatele TK ve smluvním vztahu tak, aby byla splněna podmínka 2. Pokynů.

---

<sup>13</sup> Formulace bodu 1. písm. d) Pokynů může být z pohledu judikatury SDEU matoucí.

Pokud by totiž prostou autorizací každé jednotlivé dodávky vydavatel TK rozhodoval o podmínkách nákupu včetně kvality, množství, místa a času, pak by vydavatel TK naplnil většinu kritérií formulovaných SDEU v rozhodnutí VEGA a zopakovaných Výborem pro DPH coby podmínky pro převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem dle s čl. 14 odst. 1 Směrnice o DPH, s výjimkou rozhodnutí o způsobu použití zboží. Ten je však za běžných okolností u PHM načerpaných do nádrže vozidla v zásadě dán.

**Závěr**

Přestože Pokyny publikované Výborem pro DPH nepředstavují oficiální výklad unijního práva a nejsou pro členské státy závazné, jsou bezesporu důležitým materiálem, který napomáhá sjednotit aplikaci DPH ze strany jednotlivých členských států EU.

V návaznosti na tyto Pokyny lze proto potvrdit následující způsob aplikace DPH v případech, kdy dochází k čerpání PHM do nádrže vozidla držitelem TK prostřednictvím TK na čerpacích stanicích v ČR:

- Za dodání zboží je nutné považovat veškeré transakce, kdy vydavatel TK vystupuje při nákupu i prodeji PHM vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a ovlivňuje podmínky obchodu ve smyslu podrobně vysvětleném v kapitole 4. To platí bez ohledu na fakt, zda smluvní vztah má formálně právně podobu komisionářské smlouvy (či smlouvy obdobného typu), či smlouvy o nákupu/prodeji PHM (či smlouvy obdobného typu).
- Činnost vydavatele TK nemůže mít povahu nákupu a prodeje zboží v případě, kdy role vydavatele TK se z hlediska její ekonomické podstaty a smluvního nastavení omezuje například na poskytování finančních služeb (odložení plateb/úvěrování) nebo poskytování administrativních služeb (procesování plateb) apod.

V případě obchodních struktur zahrnujících více článků je nutné zkoumat naplnění podmínek pro dodání zboží u každého jednotlivého subjektu v řetězci. Bližší informace k vybraných obchodním strukturám jsou uvedeny v příloze k této informaci.

Ing. Radek Novotný  
ředitel sekce

Elektronicky podepsáno  
17.12.2024  
**Ing. Radek Novotný**  
ředitel sekce