

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

328/30.03.11 - Stanovení základu daně z přidané hodnoty v případě bezúplatného dodání zboží vlastní výroby

Předkládá: Petr Dobšínský, daňový poradce č. 2564

Cílem příspěvku je sjednotit výklad ustanovení § 36 odst. 6 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), upravující stanovení základu daně v různých případech, mj. bezúplatného dodání anebo smíšeného použití dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností, které nabude na významnosti v souvislosti s plánovanou novelou ustanovení § 13 odst. 4 písm. b) zákona o DPH od 1. 4. 2011. Příspěvek zároveň navazuje na uzavřený příspěvek č. 50/04.05.05 - Základ daně u plnění poskytovaných bez úplaty.

1. Právní rámec

1.1 Zákon o DPH - ustanovení § 36 odst. 6

Platné znění

Dle zákona o DPH se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu považuje i dodání zboží nebo převod nemovitosti podle § 13 odst. 4 písm. a) až f), odst. 5, odst. 6 a podle § 16 odst. 5.

Dle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH je základem daně ve výše uvedených případech cena zboží nebo nemovitosti nebo **cena obdobného zboží nebo obdobné nemovitosti, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a pokud takovou cenu nelze určit, výše celkových nákladů** vynaložených na dodání zboží nebo převod nemovitosti ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (v následujícím textu pojem zboží zahrnuje i nemovitosti).

Zákon o DPH přitom specificky neupravuje stanovení ceny zboží nebo obdobného zboží.

Současná definice základu daně byla vložena do zákona o DPH novelou účinnou od 1. dubna 2009 na základě poslaneckého pozměňovacího návrhu bez důvodové zprávy, která by vysvětlila záměr zákonodárce.

Předchozí právní úprava

Znění § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH bylo v nedávné minulosti opakovaně novelizováno.

Od 1. ledna do 31. března 2009 byla základem daně **pořizovací cena zboží nebo obdobného zboží a pokud není pořizovací cena známa, celkové náklady** vynaložené k okamžiku jeho dodání.

Do 31. prosince 2008 byla základem daně **cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu** (zákon o oceňování majetku), která byla považována za cenu včetně daně.

1.2 Směrnice 2006/112/ES

Dle znění článku 74 směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“), pokud podle článků 16 a 18 osoba povinná k dani použije nebo poskytne zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, nebo pokud si zboží ponechá osoba povinná k dani nebo její právní nástupce po ukončení výkonu zdanitelné ekonomické činnosti, je základem daně **kupní cena zboží nebo podobného zboží, a pokud kupní cena neexistuje, nákladová cena** stanovená k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží.¹

Z článku 74 je zřejmé, že Směrnice nepracuje s cenou, za kterou by bylo možné dané zboží nebo obdobné zboží pořídit k datu uskutečnění zdanitelného plnění (tj. s cenou obvyklou) ale zkoumá existenci či neexistenci kupní ceny daného nebo podobného zboží.

Ačkoliv použití ceny obvyklé bylo původně v textu směrnice č. 77/388/EHS („Šestá směrnice“) navrhováno, z praktických a psychologických důvodů byla v konečném znění přijata nákladová cena. Důvodová zpráva² k Šesté směrnici, předložená Komisí Evropských společenství v roce 1973, uvádí: „Z tohoto důvodu má podléhat dani skutečný náklad, který vynaloží spotřebitel zboží a služeb, nikoli nějaká teoretická hodnota, která je pro něj stanovena.“

Z procesu přijetí a ze znění důvodové zprávy tak jednoznačně vyplývá, že záměrem přijatého znění Šesté směrnice bylo stanovit základ daně u dodání zboží vytvořeného vlastní činností anebo jeho smíšeného využití, na úrovni vlastních nákladů, a nikoliv na úrovni ceny obvyklé. Dále text Šesté směrnice a následně i Směrnice tyto pojmy (tj. cenu obvyklou, kupní cenu a nákladovou cenu) ve smyslu výše uvedeného konzistentně používá a striktně odlišuje.

Pokud by Šestá směrnice a následně i Směrnice stanovovala použití ceny obvyklé, bylo by to v textu jednoznačně uvedeno stejně jako v případě služeb (např. článek 77

¹ Při analýze článku 74 Směrnice jsme zjistili odlišnost českého znění. Zatímco zkoumané jazykové verze (anglická, francouzská, německá a španělská verze) mluví o tom, že jak nákladová cena, tak i kupní cena zboží nebo podobného zboží mají být stanoveny k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží, české znění tuto podmínku vztahuje pouze na nákladovou cenu. Pokud se jednotlivá jazyková znění liší, je nutné vykládat příslušné ustanovení v duchu a kontextu celé Směrnice (viz bod 70 rozsudku ESD ve věci C-305/01 MKG Kraftfahrzeuge-Fabrik GmbH). Není proto důvod aby tyto dva případy byly posuzovány odlišně. Proto se výše uvedená podmínka, stanovení ceny k okamžiku použití, poskytnutí nebo ponechání si zboží, uplatní na všechny situace uvedené v článku 74 Směrnice, nejen na nákladovou cenu.

² COM (73) 950 Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes, Common system of value added tax: Uniform basis of assessment

Směrnice). Proto je základem daně u zboží vytvořeného vlastní činností nákladová cena, jelikož kupní cena neexistuje.

1.3 Srovnání zákona o DPH a Směrnice

Podle zákona o DPH by v případě bezúplatného dodání zboží vlastní výroby měla být základem daně cena, za kterou by bylo možné zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. cena obvyklá. Zákon o DPH tak není v souladu se Směrnicí.

Plátce proto může postupovat podle zákona o DPH a stanovit základ daně ve výši ceny obvyklé (tj. cenu, za kterou by bylo možné zboží pořídit) nebo uplatní přímý účinek Směrnice a základ stanoví ve výši nákladové ceny (tj. výši celkových nákladů) k okamžiku dodání zboží.

2. Celkové náklady

2.1 Stanovení celkových nákladů

Při výkladu pojmu „výše celkových nákladů“ může vzniknout pochybnost, jestli má základ daně zahrnovat veškeré související náklady vynaložené na výrobu a dodání daného zboží. Otázkou, které náklady se mají zahrnout do základu daně a které nikoliv, se opakovaně zabýval i Evropský soudní dvůr („ESD“).

ESD se zabýval zejména stanovením výše celkových nákladů při bezúplatném použití obchodního majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností (tj. pro soukromou spotřebu). Jelikož Směrnice stejně jako zákon o DPH používá pojem nákladová cena/výše celkových nákladů jak pro dodání zboží, tak pro poskytnutí služby (viz § 36 odst. 6 písm. a) a b) zákona o DPH), závěry ESD jsou tak přímo aplikovatelné i na dodání zboží.

V případě C-50/88 Heinz Kühne, plátce pořídil starší osobní automobil od fyzické osoby neregistrované k DPH a následně jej zařadil do svého obchodního majetku. Automobil používal jak pro účely podnikání tak pro svoji soukromou spotřebu, přičemž u výdajů na údržbu tohoto vozu si uplatňoval nárok na odpočet v plné výši.

V dané situaci ESD rozhodl, že v rámci zachování neutrality DPH (s cílem zabránit případnému dvojímu zdanění nebo nezdanění konečné spotřeby) mají být do základu daně u soukromého použití zahrnuty pouze náklady, u nichž měl plátce nárok na odpočet daně a proto odpisy automobilu nevstupují do základu daně (odst. 28 a 29).

Obdobně ESD rozhodl i v případě C-193/91 Gerhard Mohsche, kdy ze základu daně při stanovení výše celkových nákladů na použití osobního automobilu (zařazeného v obchodním majetku plátce a při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet daně) pro osobní spotřebu vyloučil náklady na údržbu vozidla, s odůvodněním, že tato údržba byla poskytována osobou neregistrovanou k dani a plátce si tak nemohl při přijetí této služby uplatnit nárok na odpočet DPH (odst. 15).

Rovněž v případě C-72/05 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny soud zmiňuje, že základ daně musí obsahovat veškeré náklady, u nichž si plátce uplatnil nárok na odpočet DPH. V daném případě to znamenalo, že při soukromém použití části

rodinného domu, který byl součástí obchodního majetku a při jehož pořízení byl uplatněn nárok na odpočet v plné výši, je základem daně výše nákladů na pořízení domu včetně nákladů vynaložených na nákup pozemku, protože při jeho pořízení byl rovněž uplatněn nárok na odpočet daně (odst. 53).

Z ustálené judikatury ESD vyplývá, že pojem „výše celkových nákladů“ musí být vykládán eurokonformně, tak že celkové náklady zahrnují pouze náklady na plnění, u nichž měl plátce možnost uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, a to buď částečně nebo v plné výši.

Do celkových nákladů tak nevstupují náklady, u nichž si plátce nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Zejména se jedná o přijatá plnění osvobozená od DPH, např. pojištění, náklady na financování, a dále náklady na plnění, které nebyly předmětem DPH, např. mzdové náklady vlastních zaměstnanců, různé daně a poplatky.

2.2 Celkové náklady k DUZP

Celkové náklady (nákladová cena) musí být stanoveny **k okamžiku dodání zboží (DUZP)**. Zákon o DPH ani Směrnice však specificky neupravuje, jak při stanovení konkrétní výše celkových nákladů zohlednit případné opotřebení daného zboží.

V spojených případech C-322/99 Heins-Georg Fischer a C- 323/99 Klaus Brandstein plátce pořídil starší osobní automobil od fyzické osoby neregistrované k DPH a zařadil jej do svého obchodního majetku. Následně plátce přijal plnění (například lakýrnické práce, montáž katalyzátoru), která automobil zhodnotila a uplatnil si nárok na odpočet DPH. Později byl automobil vyřazen z obchodního majetku a používán výhradně pro soukromou spotřebu plátce. ESD rozhodl, že v dané situaci vzniká povinnost odvodu DPH pouze u té části majetku, ze které byl uplatněn odpočet DPH (lak, katalyzátor). Základem daně je v tomto případě zůstatková hodnota příslušných částí stanovená k okamžiku zdanitelného plnění (odst. 28 a 29).

Základ daně musí být stanoven ve výši nákladové ceny (u zboží vlastní výroby) nebo kupní ceny (u nakoupeného zboží) snížené o opotřebení zboží.

Pokud plátce vede účetnictví v souladu s platnou legislativou, (tj. při respektování věrného a poctivého obrazu) jsou účetní náklady, respektive účetní zůstatková cena, kupní/nákladovou cenou ve smyslu zákona o DPH a Směrnice.

3. Závěr

Základem daně při bezúplatném dodání zboží vytvořeného vlastní činností je výše celkových nákladů vynaložených na dodání tohoto zboží při zohlednění jeho případného opotřebení. Zároveň do tohoto základu daně nevstupují náklady, u nichž si plátce nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH. Zejména se jedná o přijatá plnění osvobozená od DPH, např. pojištění, úrokové náklady na financování, a dále náklady vynaložené na činnosti, které nejsou předmětem DPH, např. mzdové náklady vlastních zaměstnanců, různé daně a poplatky.

4. Navrhované řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Přijaté závěry doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Generální finanční ředitelství se neztotožňuje s tvrzením předkladatele, že Směrnice jednoznačně stanovuje použití nákladového způsobu použití u zboží vytvořeného vlastní činností. Znění čl. 74 Směrnice 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“) nerozlišuje mezi zbožím vytvořeným vlastní činností plátce a zbožím nakoupeným. Čl. 74 upravuje obecně kategorii zboží, která tvoří součást obchodního majetku bez jakéhokoliv dalšího rozlišování. Na toto zboží stanovuje pravidlo stanovení základu daně tj. primárně kupní cenu zboží a teprve potom, když taková cena není zjistitelná ani u podobného zboží, je základem daně nákladová cena.

Určení základu daně podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH není v rozporu se zněním článku 74 Směrnice. Slovní spojení uvedené v zákoně o DPH „cena, za kterou by bylo možné zboží nebo nemovitost pořídit“ je svým obsahem shodné se slovním spojením Směrnice „kupní cena zboží nebo podobného zboží“. Obě tato slovní spojení svým obsahem předpokládají existenci ceny k nějakému plnění. Obě ustanovení lze jinými slovy interpretovat tak, že za základ daně se považuje kupní cena, za kterou je možné stejné nebo podobné zboží koupit, resp. při její neexistenci je to cena nákladová. Určující je cena stanovená v okamžiku plnění. Pokud jde o bezúplatné dodání zboží vlastní výroby, platí s ohledem na text a smysl obou ustanovení (Směrnice i zákona o DPH), především stanovení základu jako ceny pořizovací – kupní (obvyklé) v daném okamžiku plnění a jen v případě, že takto stanovit základ daně nebude možné, stanoví se základ daně ve výši celkových nákladů.

Zákon o DPH neobsahuje žádné ustanovení vztahující se k oceňování majetku nebo ustanovení, které by obsahovalo pravidla pro stanovení ceny ve výši celkových nákladů. Předpisem, který takové oceňování majetku obsahuje je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Ust. § 25 odst. 1 písm. b) tohoto zákona uvádí, že hmotný majetek, kromě zásob, vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady a odst. 5 stejného ustanovení uvádí, co se rozumí vlastními náklady:

c) vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti,

d) vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob a nehmotného majetku kromě pohledávek vytvořeného vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti vymezené v souladu s účetními metodami.

Tímto zákonem a prováděcí vyhláškou 500/2002 Sb., která předmětná pravidla doplňuje, jsou pravidla pro stanovení nákladové ceny, resp. pravidla pro ocenění a vymezení nákladů souvisejících s pořízením, pevně stanovena.

K rozsudkům ESD, které jsou v textu příspěvku zmíněny lze uvést jen tolik, že první dva zmíněné rozsudky tj. C-50/88 Heinz Kühne a C-193/91 Gerhard Mohsche se vztahují k nakoupeným osobním automobilům, které zpravidla nevznikají vlastní činností. Proto využití jejich závěrů nelze považovat za dostatečně příléhavé.

V případě třetího zmíněného rozsudku C-72/05 manželé Wollny bylo rozhodováno o tom, „jak má být vykládán pojem „výše výdajů“ a zda zahrnuje výše výdajů na bydlení užívané pro soukromou potřebu v budově, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku (kromě běžných výdajů), také roční odpisy za opotřebení budovy, stanovené podle použitelných vnitrostátních pravidel, nebo roční podíl pořizovacích a stavebních nákladů, které opravňovaly k odpočtu daně z přidané hodnoty, vypočtený s odkazem na vnitrostátní opravné období pro odpočty“. K tomu je třeba vedle textu rozsudku uvedeného v příspěvku přihlédnout k celému znění rozsudku a to i k bodu 28, který uvádí „Vzhledem k tomu však, že šestá směrnice neobsahuje údaje nezbytné pro jednotnou a přesnou definici pravidel určujících výši dotyčných výdajů, je třeba připustit, že členské státy mají v případě těchto pravidel určitý prostor pro uvážení, za předpokladu, že zohlední účel a umístění dotčeného ustanovení v rámci struktury šesté směrnice“ a bodu 50: „Jednak pojem výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je třeba chápat totiž tak, že zahrnuje veškeré výdaje vynaložené na tento účel, včetně výdajů spojených s pořízením pozemku, bez nichž by nemohlo dojít k dotčenému užívání pro soukromou potřebu“.

Při argumentaci ke stanovení základu daně nákladovým způsobem byl na jednání KV KDP dále zmíněn i odkaz na stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse a to zejména druhou odrážku bodu 74 ve věci C-434/03 P. Charles a T. S. Charles-Tijmens (pozn. doplněno na základě dohody na jednání KV KDP).

Generální finanční ředitelství však může přisvědčit, s odkazem na rozsudek Wollny, že případné opotřebení by mohlo být do nákladové ceny promítnuto – ve formě účetních předpisů, které se vztahují k oceňování majetku.