

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DPH při bezúplatném dodání zboží

Tato metodická informace je zaměřena na problematiku správného uplatnění DPH při bezúplatném dodání zboží.

Podle obecně platného ustanovení § 13 odst. 4 písm. a) a § 13 odst. 5 zákona o DPH platí, že pokud plátce při pořízení zboží **oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně**, je povinen při jeho bezúplatném dodání uplatnit daň na výstupu, protože **použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s podnikání se považuje za dodání zboží za úplatu**.

Základ daně, ze kterého má být daň odvedena v takovýchto případech, se stanovuje podle § 36 odst. 6 písm. a) zákona o DPH. Ze znění tohoto ustanovení pak vyplývá, že při stanovení základu daně je třeba vycházet ze způsobu pořízení daného zboží. Může se jednat o zboží, které

- plátce daně původně nakoupil („nakoupené zboží“) nebo
- plátce daně získal jiným způsobem, než koupí („jinak pořízené zboží“).

Základem daně u **plátcem nakoupeného zboží** při jeho bezúplatném dodání je **cena zboží**, za kterou bylo zboží pořízeno, se zohledněním stavu zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (tedy ke dni bezúplatného dodání). **Cenou zboží se pro tyto případy tedy rozumí aktuální zbytková hodnota zboží, která odpovídá pořizovací ceně zboží, případně navýšené o náklady na přeměnu/zvelebení/modernizaci předmětného zboží a snížené o hodnotu fyzického a morálního opotřebení zboží ke dni jeho bezúplatného dodání.**

Jako jisté zjednodušení je možné vycházet z reálné (tržní) ceny uvedeného zboží k datu jeho bezúplatného dodání s ohledem na stav zboží v okamžiku bezúplatného dodání. V případě, že by **aktuální reálná (tržní) cena přesáhla základ daně stanovený při původním nákupu předmětného bezúplatně dodávaného zboží**, pak se pro účely bezúplatného dodání zboží **použije základ daně ve výši, která odpovídá původnímu nákupu zboží.**

U jinak pořízeného zboží je základem DPH cena obdobného zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (tedy ke dni bezúplatného dodání). Pokud se jedná o zboží, které je na trhu prakticky ojedinelé a jehož tržní cenu proto určit nelze, pak je **základem daně výše celkových nákladů vynaložených na pořízení zboží** dárce ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. ke dni bezúplatného dodání, včetně případného zohlednění nákladů na přeměnu/zvelebení/modernizaci předmětného zboží.

Vzhledem k tomu, že podnikatelské subjekty – plátcí DPH v rámci charitativní nebo sociální činnosti poskytují materiální pomoc potřebným osobám prostřednictvím specializovaných subjektů (např. potravinové a nábytkové banky apod.) formou darování různých druhů zboží (např. potraviny, hygienické potřeby, drogistické zboží, oblečení, nábytek a jiné potřeby pro domácnost), vydalo Generální finanční ředitelství (GŘ) dne 1.8.2023 „Informaci k uplatnění DPH při bezúplatném dodání zboží“.

Cílem této Informace GŘ je ujednotit a vymezit základní pravidla a přístupy pro uplatnění DPH ve specifickém případě, kterým je **bezúplatné dodání zboží plátcem v situacích, kdy tento plátce při pořízení tohoto zboží oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně**. Tato

pravidla a principy uvedená v Informaci GFŘ platí obecně a neváží se ke konkrétnímu typu zboží či příjemci daru, byť jsou typicky v praxi aplikována v souvislosti s činnostmi např. potravinových a nábytkových bank či podobných institucí.

Specifickými případy zjištění výše základu daně u bezúplatného dodání zboží mohou být situace, kdy **základ daně stanovený výše popsanými způsoby je fakticky ve zlomkové (minimální) hodnotě, která se může blížit nule**. V závislosti na způsobu stanovení základu daně je totiž **nezbytné přihlížet i k takovým okolnostem, jako je příkladně stav zboží v okamžiku darování, fáze jeho prodejního procesu, situace na předmětném trhu**. Základ daně, který se může blížit nule, je zpravidla **možné akceptovat** v případech, kdy se jedná např. o **darované potraviny, které jsou dle příslušných předpisů stále upotřebitelné (požitelné), ale zároveň jsou již velmi obtížně uplatnitelné v běžném prodeji či zcela neprodejné**. Může jít například o potraviny blížíící se datu spotřeby nebo datu minimální trvanlivosti; obdobně tak i o **neprodejné hotové jídlo z důvodu ukončení provozu**. Dále to mohou být **potraviny, které musí být vyřazeny z běžného prodeje z důvodu např. nevyhovujícího obalu, nesprávného značení či jiného závažného poškození**. Obdobným způsobem lze nahlížet případně i na **nepotravinářské zboží s datem minimální použitelnosti, jako je kosmetika, drogistické zboží, farmaceutické zboží, krmivo pro zvířata nebo výrobky stavební chemie, jako je silikon nebo nátěrové hmoty, a také květiny a jiné zboží podléhající rychlé zkáze**.

V uvedených případech tak bude možno vypočítat výši DPH z výše uvedeného bezúplatného dodání zboží z ceny zboží (základu DPH), která se bude blížit nule a tím i vlastní DPH bude stanovena v minimální výši vycházející ze základu daně blížíícího se nule.

Podle zákona o DPH a výkladu GFŘ tak nelze akceptovat postup, při kterém by nebyla uplatněna žádná DPH z darovaného zboží – bezúplatného dodání.

Z výkladu GFŘ však také vyplývá, že postup se stanovením základu daně, který by se blížil nule, zpravidla **není možné uplatnit v případech darování aktuálně běžně obchodovaného zboží** (notebook, mobilní telefon, kancelářský materiál apod.) a to ani z důvodu sociální, charitativní či humanitární potřeby. Zde zpravidla **základ daně bude roven běžné aktuální tržní ceně s přihlédnutím k opotřebení věci**.

V případě, že daňové subjekty budou bezúplatně dodávat zboží, jehož základ daně bude při bezúplatném dodání stanoven v hodnotě blížíící se nule, je nezbytné již při tomto bezúplatném dodání zajišťovat potřebné **důkazní prostředky** prokazující oprávněnost použití ceny blížíící se nule. Jako důkazní prostředky lze použít např.:

- fotodokumentaci prokazující skutečný stav darovaných věcí – např. poškození obalu, neúplnost dodávky, opotřebení věcí apod.,
- fotodokumentaci prokazující blížíící se datum spotřeby zboží,
- fotodokumentaci zboží s končící lhůtou expirace (označení konce doby trvanlivosti zboží),
- doklady o původním pořízení zboží k doložení morálního opotřebení (zastarání) zboží, např. u výrobků elektroniky, domácích potřeb apod.

V této souvislosti upozorňujeme, že dle ustanovení § 92 odst. 3 zákona 280/2009 Sb. – daňový řád je důkazní povinnost k prokazování skutečností uváděných v daňových přiznáních plátce DPH na straně daňového subjektu.

Považujeme však za nezbytné zdůraznit, že pokud plátce DPH bude **nakupovat zboží již s cílem jeho dalšího bezúplatného dodání** (darování), i když pro charitativní a sociální účely, tak již při nákupu tohoto zboží **nelze uplatňovat nárok na odpočet DPH** ve smyslu § 72 zákona o DPH, protože toto zboží již není určeno pro uskutečnění takových plnění, u kterých je možno nárok na odpočet DPH uplatnit.

Následné darování takto pořízeného zboží, u kterého nebyl uplatněn nárok na odpočet DPH při pořízení zboží, není předmětem DPH, protože uvedený dárce nejedná jako osoba povinná k dani, protože ve smyslu § 2 a § 5 zákona o DPH uvedené darované zboží nepořizoval k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti.

Závěrem GFŘ upozorňuje, že s účinností od 1.8.2023 byla zrušena dosavadní Informace GFŘ k uplatnění DPH při darování zboží do potravinových bank ze dne 15.12.2014.

Celé znění nové aktuální Informace GFŘ naleznete na:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_uplatneni_DPH_pri_bezuplatnem_dodani_zbozi.pdf

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem dne 22.8.2023