

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN K 14.9.2011

DPH

340/14.09.2011 Nepřímé bonusy

Předkládá: Olga Holubová, daňový poradce, č. osvědčení 367

1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na příspěvek č. 113/01.03.06 - Kompenzace ceny. **Jeho cílem je sjednocení výkladu ohledně povinností poskytovatele nepřímých bonusů, případně povinností jejich příjemce.** Účelem příspěvku není prosazení akceptace přímého účinku judikatury SDEU pokud jde o případné snížení základu daně poskytovatele nepřímého bonusu ve smyslu výše zmíněného příspěvku z roku 2006.

2. Vymezení pojmů

Bonus je částkou poskytnutou dodavatelem v souvislosti s dříve uskutečněným zdanitelným plněním nebo souborem uskutečněných zdanitelných plnění za určité uplynulé období.

Nepřímým bonusem je bonus, který dodavatel poskytuje jiné osobě než svému přímému odběrateli.

Příjemcem nepřímého bonusu, který je součástí distribučního řetězce, je osoba, které je nepřímý bonus vyplacen a která dříve odebrala předmětná zdanitelná plnění od odběratele poskytovatele bonusu, případně od jeho odběratelů následujících v řadě.

Příjemcem nepřímého bonusu, který je třetí osobou, je příjemce nepřímého bonusu jiný než ten, který je součástí distribučního řetězce.

3. Současný právní stav; výklad § 42 a § 74 odst. 1 zákona o DPH

Komunitární pojetí

SDEU vyložil čl. 11 v kontextu s čl. 20 Šesté směrnice¹ (čl. 73 a 184 a násl. Směrnice²) z hlediska možnosti opravit základ daně a daň na výstupu při poskytnutí nepřímého bonusu plátcem z důvodu podpory prodeje jeho produktů, a to při jeho poskytnutí jak osobě uvnitř distribučního řetězce (např. maloobchodníkovi), tak osobě na jeho konci (konečnému spotřebiteli). Podle ustálené judikatury SDEU (C-317/94 Elida Gibbs Ltd. a C-427/98 Komise v. Německo) je členský stát v takovém případě povinen umožnit plátcům – poskytovatelům bonusu opravu základu daně a výše daně směrem dolů. Vyžadují to základní zásady systému DPH, jakými jsou např. princip neutrality vyjádřený mimo jiné zásadou, že daňové břemeno nese konečný spotřebitel a nikoli osoba povinná k

¹ Směrnice Rady 77/388/EHS

² Směrnice Rady 2006/112/ES

dani³, nebo pravidlo pro stanovení základu daně ve výši subjektivní hodnoty (tj. částky, kterou plátce skutečně obdrží)⁴.

Tímto pojetím není podle SDEU nikterak dotčena případná povinnost příjemce bonusu, je-li tento osobou nacházející se uvnitř distribučního řetězce, stanovit základ daně na výstupu u svých uskutečněných plnění jako součet částek obdržených od příjemce plnění a částek obdržených od třetí osoby (tj. od poskytovatele bonusu)⁵, případně opravit svůj původní odpočet⁶.

Vnitrostátní úprava

Podle § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) je plátce, který uskutečnil plnění, povinen opravit základ daně *při snížení, popřípadě zvýšení základu daně, k němuž dojde po dni uskutečnění plnění*. V praxi to mimo jiné také znamená, že je dodavatel povinen vystavit opravný daňový doklad podle § 45 nebo provést korekci v evidenci DPH a původně deklarovaný základ daně a daň na výstupu opravit v souladu s § 42 odst. 2 až 8 zákona o DPH.

Je-li provedena oprava podle § 42, je příjemce plnění povinen snížit v odpovídajícím rozsahu svůj dříve uplatněný nárok na odpočet daně na vstupu podle § 74 odst. 1 zákona o DPH.

To platí i pro bonusy, které dodavatel za určitých podmínek vyplácí svému odběrateli.

Domnívám se však, že zmíněná ustanovení zákona o DPH ukládají dodavateli povinnost opravy pouze v případech, kdy dodavatel vyplácí bonus svému přímému odběrateli, tj. osobě, která stojí vedle něho v distribučním či výrobním řetězci a které poskytl původní plnění. Jinými slovy, zákonodárce se od evropské úpravy úmyslně odchýlil a výše uvedené závěry SDEU do zákona o DPH neimplementoval. I když to není v § 42 uvedeno výslovně, lze toto tvrzení podpořit následujícími argumenty:

- (i) z § 42 odst. 1 písm. b) je zřejmá vazba na předchozí plátcem uskutečněné zdanitelné plnění, ustanovení předpokládá, že příjemce bonusu je osoba totožná s příjemcem původního zdanitelného plnění

³ „*It is not, in fact, the taxable persons who themselves bear the burden of VAT. The sole requirement imposed on them, when they take part in the production and distribution process prior to the stage of final taxation, regardless of the number of transactions involved, is that, at each stage of the process, they collect the tax on behalf of the tax authorities and account for it to them.*” (Elida Gibbs Ltd., odst. 22)

⁴ „*It went on to observe that, under the Court's settled case-law, the concept of consideration in Article 11(A)(1)(a) of the Sixth Directive had to be interpreted as the subjective value, that is to say, the value actually received in each specific case, and not a value estimated according to objective criteria. The Court concluded that it would not be in conformity with that directive for the taxable amount used to calculate the VAT chargeable to the manufacturer, as a taxable person, to exceed the sum finally received by him. Were that the case, the principle of neutrality of VAT vis-à-vis taxable persons, of whom the manufacturer is one, would not be complied with (Elida Gibbs, paragraphs 26 to 28).*” (Komise v. Německo, odst. 30)

⁵ „*As regards, secondly, the supply by the retailer who receives the reimbursement, it is important to note that the fact that a portion of the consideration received for that supply was not actually paid by the final consumer himself but was made available on behalf of the final consumer by a third party not connected with that transaction is immaterial for the purposes of determining that retailer's taxable amount (see, in that connection, Case C-18/92 Bally [1993] ECR I-2871, paragraph 17).*” (Komise v. Německo, odst. 46)

⁶ C-427/98 Komise v. Německo, odst. 66

- (ii) formální povinnosti uložené druhým odstavcem závisejí na původním uskutečněném plnění, i toto ustanovení jednoznačně předpokládá, že příjemce bonusu je osoba totožná s příjemcem původního zdanitelného plnění,
- (iii) i ve čtvrtém a pátém odstavci § 42 je jasná vazba na původní plnění (sazba daně, přepočtový kurz, běh tříleté lhůty),
- (iv) § 45 odst. 1 vyžaduje uvedení údajů souvisejících s původním plněním (evidenční číslo původního dokladu, rozdíly v částkách, apod.).

Povinnosti plátců vyplácejících bonusy by musely být koncipovány zcela jinak, počítali by zákonodárce s opravou základu daně a výše daně i pro případy, kdy by příjemcem bonusu byla jiná osoba než původní odběratel.

Ani podle důvodové zprávy k zákonu o DPH nepředvídal zákonodárce opravu základu daně a výše daně ve vztahu k jiným osobám než přímému odběrateli. Dovodit lze opak: „*Jedná se o opravy vyplývající z běžných dodavatelskoodběratelských smluv a vztahů, kdy dochází například ke snížení úplaty formou poskytnutí slevy po datu uskutečnění zdanitelného plnění,...*“ (z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb.).

Argumentovat lze i příspěvkem projednaným Koordinačním výborem v roce 2006, na který upozorňuji v úvodu a v němž MF projevilo názor, že dodavatel není oprávněn snížit základ daně, poskytne-li nepřímý bonus (v dikci předmětného příspěvku „kompenzaci ceny“) jiné osobě v distribučním řetězci než svému přímému odběrateli, protože to ustanovení zákona o DPH neumožňují⁷. MF tehdy neakceptovalo možnost přímého účinku článku 11 Šesté směrnice, který je SDEU celkem jednoznačně vyložen v judikátech C-317/94 Elida Gibbs Ltd. a zejména C-427/98 Komise v. Německo.

Z výše uvedeného dovozují, že plátce, který vyplácí nepřímý bonus, není povinen provést opravu základu a výše daně podle § 42 a ani příjemce nepřímého bonusu proto není povinen opravovat původně uplatněný odpočet z plnění, které případně dříve přijal od jiné osoby v distribučním řetězci než od poskytovatele bonusu (není totiž splněna podmínka uvedená v § 74 odst. 1 věta první, tj. nedochází k opravě dle § 42). Případný eurokonformní výklad Směrnice nelze v daném případě ze strany správce daně (aniž by byly porušeny obecné právní zásady) uplatnit, protože má povahu tzv. „nepřímého účinku nápravného“⁸, jehož použití by šlo nad rámec zákona v neprospěch jednotlivce. Vše totiž nasvědčuje tomu, že úmyslem zákonodárce bylo odchytil se od komunitárního pojetí, a jednotlivec proto může takový závěr na základě výše uvedených skutečností snadno učinit.

Pouze pro úplnost poznamenávám, že tento závěr, bude-li přijat, nemůže podle mého názoru nikterak ovlivnit právo každého poskytovatele bonusu využít přímého/nepřímého účinku příslušných ustanovení Směrnice a na jeho základě opravit základ a výši daně, odpovídají-li podmínky transakce okolnostem, za nichž SDEU v uvedených věcech rozhodoval. O (ne)existenci tohoto práva může rozhodnout jedině soud.

⁷ Přes četné novelizace zákona o DPH se základní koncepce § 42 v daném ohledu nezměnila.

⁸ Např. Bobek M., Bříza P., Komárek J. *Vnitrostátní aplikace práva EU*, vydání 1. Praha, C. H. Beck 2011, 190 s.

4. Případné jiné povinnosti příjemců nepřímého bonusu

Příjemce nepřímého bonusu, který je součástí distribučního řetězce

Závěrem, který předkládám v předchozím odstavci a podle něhož nemá příjemce nepřímého bonusu povinnost opravit podle § 74 původně uplatněný odpočet daně na vstupu, nemohou být dotčeny jeho povinnosti plynoucí případně z jiných ustanovení zákona o DPH, zejména povinnost správně stanovit základ daně podle § 36 odst. 1, jestliže zboží nebo služby, k nimž se nepřímý bonus vztahuje, sám nespotřebovává, ale dodává/poskytuje dále, a jestliže je nepřímý bonus vyplácen ve vazbě na zboží nebo služby, které příjemce bonusu dodal (poskytl) a nikoli na zboží nebo služby, které od svého dodavatele odebral. Předmětné ustanovení, jsou-li splněny podmínky dané judikaturou SDEU⁹, ukládá plátcí v takovém případě povinnost zahrnout do základu daně jak úplatu od odběratele, tak úplatu od třetí osoby, jíž může být např. i poskytovatel nepřímého bonusu.

Příjemce nepřímého bonusu, který je třetí osobou

V praxi se stává, že příjemcem bonusu je i osoba, která není součástí řetězce, pomocí něhož jsou zboží nebo služby, k nimž se bonus vztahuje, distribuovány. Může to být například mateřská společnost, jejíž dceřiné společnosti se distribuce zboží/služeb účastní a která na základě vícestranné smlouvy profituje z jejich dosaženého obratu. V těchto případech je třeba zkoumat, zda příjemce bonusu vyvíjí aktivity směřující k dosažení stanoveného obratu nebo k dosažení jiného cíle, jímž je přiznání bonusu podmíněno (např. marketing, zprostředkování, apod.). Pak by měl být bonus posouzen v souladu s § 2 odst. 1 písm. b) a § 14 odst. 1 písm. b) zákona o DPH jako úplata za službu poskytnutou příjemcem nepřímého bonusu.

5. Závěr

Navrhuji přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, aby byla zajištěna alespoň minimální právní jistota poskytovatelů a příjemců nepřímých bonusů, kterou zákon v současném znění neskýtá.

⁹ „The Court concluded, in paragraph 58 of *Commission v Germany*, that, where a manufacturer organises a promotional operation by means of reduction coupons, the nominal amount of which it reimburses to the retailers who have accepted them, the subjective consideration within the meaning of Article 11(A)(1)(a) of the Sixth Directive received by the retailer comprises the whole of the price of the goods, which is paid in part by the final consumer and in part by the manufacturer. The coupons substantiate the retailer's right to receive from the manufacturer a reimbursement in the amount of the reduction granted to the final consumer. It follows that the sum represented by the nominal value of those coupons constitutes for the retailer an asset item realised on their reimbursement and that they must be treated, to the extent of that value, as a means of payment.” (C-398/99 *Yorkshire Co-operatives Ltd.*, odst. 20)

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

GFŘ s návrhem předkladatelky souhlasí částečně.

Zcela akceptovat nelze analýzu v rámci vnitrostátní úpravy zákona o DPH uvedenou v bodu 3 příspěvku. Přesto, že toto ustanovení bylo v prvopočátku koncipováno zejména na opravy v rámci přímého dodavatelsko-odběratelského vztahu, nelze na základě tohoto vyloučit možnost použití daného ustanovení i v případě tzv. nepřímých bonusů. Ani zákon o DPH ani důvodová zpráva k němu uvedenou možnost nevylučují. Pravidla v ust. § 42 ZDPH jsou nastavena obecně na opravu základu daně. Uvedené potvrzuje textace § 42 odst. 1 písm. b) "Plátce opraví základ daně a výši daně při snížení, popřípadě při zvýšení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění". Zákon zde neuvádí vůči komu plátce základ daně snížil, taktéž neuvádí, že touto osobou musí být pouze přímý odběratel. Znění zákona je zde obecné a tudíž umožňuje provedení výkladu, který je v souladu s právem ES (viz.příspěvek bod 3 ke komunitárnímu pojetí.)

V případě zmíněné judikatury (C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo) lze konstatovat, že ESD v principu dotváří pohled na opravu základu daně u tzv. nepřímých bonusů při použití kupónů v případě nepřímého vztahu v distribučním řetězci mezi výrobcem a konečným spotřebitelem, s ohledem na neutralitu systému DPH. ESD dovedl, právě s ohledem na zásadu neutrality systému DPH, že oprava základu daně musí být v zásadě připuštěna v případě snížení ceny mezi poskytovatelem nepřímého bonusu a příjemcem nepřímého bonusu (konečným spotřebitelem), za podmínky vyplacení bonusu tomuto příjemci nepřímého bonusu. Základem daně u poskytovatele nepřímého bonusu (v daném případě u výrobce) je pak částka odpovídající prodejní ceně fakturovaná výrobcem zboží jeho prvnímu přímému odběrateli v distribučním řetězci snížená o částku uvedenou na kupónu, která byla proplacena tímto výrobcem příjemci nepřímého bonusu (konečnému spotřebiteli). Uvedené ESD odůvodnil tím, že členský stát není oprávněn vybrat vyšší daň, než je její konečná výše odpovídající konečné úplatě zaplacené konečným spotřebitelem. ESD též dovedl, že snížení daně na výstupu u výrobce, které nevyvolá snížení odpočtu daně u jeho přímého odběratele, nepředstavuje únik v systému DPH, neboť toto snížení je kompenzováno vyšší daní na výstupu u poskytovatele daného plnění příjemci nepřímého bonusu (konečnému spotřebiteli) na konci distribučního řetězce.

S ohledem na výše uvedené je GFŘ toho názoru, že při snížení základu daně na základě vyplacení nepřímého bonusu se i v tomto případě aplikuje ust. 42 odst. 1 písm b) ZDPH. Poskytovatel nepřímého bonusu musí být schopen prokázat, že snížením základu daně v důsledku jeho vyplacení nedochází k narušení neutrality systému DPH, tedy neoprávněnému snížení základu daně. Je na poskytovateli nepřímého bonusu, aby si vytvořil takový systém evidence a zajistil takové důkazní prostředky, aby toto důkazní břemeno unesl, když se rozhodl pro aplikaci takového druhu podpory prodeje.

K vlastní aplikaci nepřímého bonusu GFŘ uvádí, že s ohledem na skutečnost, že aplikace nepřímého bonusu nedopadá na přímého odběratele poskytovatele bonusu,

provede plátce, který nepřímý bonus poskytuje, pouze opravu v evidenci pro daňové účely, dle ust. § 42 odst. 2. Oprava je dle odst. 3 § 42 ZDPH samostatným zdanitelným plněním uskutečněným nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém plátce provedl opravu základu daně a výše daně ve své daňové evidenci.

Ust. § 74 ZDPH lze s ohledem na obecné vymezení § 42 ZDPH aplikovat i na příjemce nepřímého bonusu (konečného spotřebitele), pokud je plátcem daně, a uplatnil odpočet daně u jím přijatého, nepřímým bonusem dotčeného zdanitelného plnění. Nelze uznat, že v tomto případě dochází u konečného spotřebitele, tj. příjemce nepřímého bonusu, k právní nejistotě. Tento příjemce nepřímého bonusu má k dispozici veškeré informace k tomu, aby mohl opravu odpočtu daně provést - má k dispozici jak informaci o tom, že si uplatnil nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, tak informaci o tom, že si uplatnil a byl uspokojen jeho nárok na nepřímý bonus u téhož zboží. Zákon o DPH aplikaci § 74 nepodmiňuje vlastnictvím opravného daňového dokladu od poskytovatele nepřímého bonusu. Plátce podle § 74 odst. 1 prokazuje opravu odpočtu nejen opravným daňovým dokladem, ale i jiným dokladem souvisejícím s opravou, popřípadě jiným způsobem.

V případě kdy je příjemcem tzv. nepřímého bonusu třetí osoba - např. mateřská společnost, GFŘ souhlasí se samostatnými závěry prezentovanými v druhé části bodu 4. příspěvku. Jde o svým charakterem odlišnou situaci od případů, kdy je nepřímý bonus vyplácen konečnému spotřebiteli. V daném případě nelze považovat platbu třetí osobě za snížení základu daně u uskutečněných zdanitelných plnění výrobcem, ale spíše za úplatu za poskytnutou službu mateřskou společností, jak je popsáno předkladatelkou v příspěvku.