

350/14.12.2011 Bonusy poskytované finálním zákazníkům

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

*Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce č. osvědčení 3353
Ing. Jan Souček, daňový poradce č. osvědčení 4237*

1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na příspěvek č. 340/14.09.11 – Nepřímé bonusy (dále jen „Předchozí Příspěvek“). Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je vyplácen bonus finálním zákazníkům prostřednictvím jiné společnosti v distribučním řetězci, než jeho poskytovatelem.

2. Situace

Případ A

Výrobce zboží (dále jen „Výrobce“) dodává zboží obchodníkovi jako dalšímu článku v distribučním řetězci (dále jen „Obchodník“). Obchodník následně dodává zboží finálnímu zákazníkovi, který může být jak plátcem, tak neplátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „Zákazník“).

Výrobce za účelem podpory prodeje vlastních výrobků na trhu vydává a distribuuje, ať už sám nebo prostřednictvím třetí osoby, např. reklamní agentury, poukázky, kupóny, apod. s přesně vymezenými podmínkami pro jejich uplatnění a hodnotou, která jim náleží (dále jen „Poukaz“). Poukaz je distribuován Zákazníkům bezúplatně. Pokud Zákazník předloží při koupi výrobku Obchodníkovi Poukaz, je mu prodán tento výrobek se slevou odpovídající nominální hodnotě Poukazu.

Výrobce následně Obchodníkovi proplatí nominální hodnotu Poukazů, které mu Obchodník předloží.

Případ B

Alternativou k výše uvedenému případu je situace, kdy je v distribučním řetězci zboží více než jeden Obchodník (např. Výrobce dodává zboží Obchodníkovi A, který zboží dodává Obchodníkovi B a ten teprve dodá zboží Zákazníkovi), přičemž kompenzace za přijaté Poukazy je poskytována Výrobce tomu Obchodníkovi, který jeho výrobky dodává Zákazníkovi (v daném případě Obchodník B).

3. Současný právní stav

3.1 Komunitární pojetí

Výkladem komunitárního práva, zejména čl. 11 a 20 Šesté směrnice¹⁹ (čl. 73 a 184 a násl. Směrnice²⁰), ve výše popsané situaci se zabýval Soudní Dvůr Evropské Unie („SDEU“) ve svých rozhodnutích Elida Gibbs Ltd. (C-317/94), Komise vs. Německo (C-427/98) a Yorkshire Co-operatives Ltd. (C-398/99).

Podle SDEU je členský stát povinen umožnit plátcí v situaci poskytnutí bonusu konečnému spotřebiteli (ať už je bonus vyplácen přímo anebo prostřednictvím třetí strany) opravu základu daně a daně směrem dolů. Situace, kdy by tato oprava

¹⁹ Směrnice Rady 77/388/EHS

²⁰ Směrnice Rady 2006/112/ES

umožněna nebyla, by byla v rozporu se Šestou směrnicí (i Směrnicí), neboť výrobce by odvedl DPH z částky vyšší, než kterou za předmětné plnění ve výsledku obdržel²¹.

SDEU zároveň potvrdil, že náhrada hodnoty kupónů předložených obchodníkovi konečnými spotřebiteli, která je vyplacena výrobcem zboží obchodníkovi, představuje úplatu třetí osoby, a proto má obchodník povinnost zahrnout tuto částku do základu daně za jím uskutečněná plnění pro konečné spotřebitele²².

V případě konečných spotřebitelů oprávněných k odpočtu DPH na vstupu SDEU konstatoval, že celkový odpočet daně nepřevyšší celkovou daň odvedenou na výstupu, pokud je konečný spotřebitel povinen v takové situaci provést opravu původně uplatněného odpočtu²³.

3.2 Vnitrostátní úprava

Podle ustanovení § 42 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) plátce opraví základ daně a výši daně při snížení základu daně, ke kterému dojde po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Pokud měl plátce (poskytovatel snížení ceny) povinnost vystavit daňový doklad, vystaví v souladu s § 42 odst. 2 ZDPH opravný daňový doklad.

V návaznosti na ustanovení § 74 odst. 1 ZDPH je příjemce plnění, ke kterému se snížení váže, povinen snížit v odpovídajícím rozsahu svůj dříve uplatněný odpočet daně.

ZDPH dále v § 36 odst. 1 definuje, co se rozumí základem daně. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, ... od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Domníváme se, že relevantní ustanovení ZDPH explicitně neřeší situaci popsanou v bodě 2 výše.

4. Uplatnění DPH osobami zúčastněnými na bonusovém schématu

4.1 Výrobce

V Předchozím Příspěvků byl Generálním finančním ředitelstvím přijat sjednocující závěr, že poskytovatel bonusu provede opravu základu daně v souladu s § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, přičemž tuto opravu provede pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2, neboť oprava nedopadá na přímého odběratele.

Podle našeho názoru by potom mělo být uplatnění DPH v jednotlivých řešených případech následující:

Případ A - jelikož se jedná o opravu základu daně a výše daně u dodávky uskutečněné pro přímého odběratele Výrobce, bude mít Výrobce v souladu s § 42 odst. 2 ZDPH povinnost vystavit pro Obchodníka opravný daňový doklad. Oprava základu daně a výše daně představuje samostatné zdanitelné plnění uskutečněné (podle § 42 odst. 3 ZDPH) nejpozději poslední den zdaňovacího období, ve kterém byla oprava provedena a Obchodník obdržel opravný daňový doklad.

²¹ Odst. 28 rozhodnutí SDEU ve věci Elida Gibbs Ltd.

²² Odst. 46 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo a odst. 17 a 18 rozhodnutí Yorkshire Co-operatives Ltd.

²³ Odst. 66 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo

Na druhou stranu, jelikož se ve své podstatě jedná o bonus (slevu) vyplácený Výrobce Zákazníkovi, a to prostřednictvím Obchodníka, lze ve světle závěrů v Předchozím Příspěvků argumentovat, že se jedná o nepřímý bonus, a Výrobce proto nemá povinnost vystavit Obchodníkovi opravný daňový doklad a opravu provede pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2.

Případ B – tato situace již byla z pohledu Výrobce odsouhlasena v rámci Předchozího Příspěvků. Výrobce provede opravu pouze v evidenci pro daňové účely podle § 42 odst. 2, bez povinnosti vystavit opravný daňový doklad. Oprava základu daně a výše představuje samostatné zdanitelné plnění uskutečněné (podle § 42 odst. 3 ZDPH) nejpozději posledním dnem zdaňovacího období, ve kterém byla oprava provedena. V obou výše uvedených případech bude na Výrobci, aby prokázal, že snížením základu daně v důsledku poskytnutí bonusu Zákazníkovi prostřednictvím Obchodníka nedochází k narušení neutrality systému DPH.

Tuto skutečnost bude možné prokázat např. podrobnou evidencí Poukazů přijatých Obchodníky a předložených k proplacení Výrobci, evidencí plateb uskutečněných pro Obchodníky za přijaté Poukazy a jejich provázaností na hodnotu přijatých Poukazů.

Dílčí závěr 4.1

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

4.2 Obchodník

V situaci, kdy při koupi výrobků Zákazník předloží Obchodníkovi Poukaz a je mu poskytnuta odpovídající sleva, přičemž tato sleva je následně kompenzována Obchodníkovi Výrobce, není zcela zřejmé, jak by měl z pohledu ZDPH Obchodník postupovat.

V souladu se ZDPH existují dvě varianty řešení:

- (i) Přijaté peněžní prostředky představují snížení úplaty u dříve přijatých plnění od Výrobce/jiného Obchodníka (podle § 42 ZDPH) a Obchodníkovi tak vzniká podle § 74 odst. 1 ZDPH povinnost snížit svůj původně uplatněný odpočet daně v odpovídající výši. Daň na výstupu Obchodník uplatní pouze z peněžní úplaty obdržené od Zákazníka (odhlédne tedy od nominální hodnoty předložených Poukazů) a tuto částku uvede na daňovém dokladu pro Zákazníka jako základ daně (bez DPH).
- (ii) Přijaté peněžní prostředky představují v souladu s § 36 odst. 1 ZDPH úhradu třetí osoby za zdanitelné plnění uskutečněné Obchodníkem pro Zákazníka. Daň na výstupu Obchodník uplatní ze součtu úplaty získané od Zákazníka a nominální hodnoty jím předložených Poukazů (jejichž kompenzaci má garantovanou Výrobce) a tento součet uvede na daňovém dokladu pro Zákazníka jako základ daně (bez DPH). Dále na dokladu uvede sdělení, že část ceny ve výši xy je hrazena Poukazem. Obchodníkovi nevznikne povinnost provádět opravu původně uplatněného odpočtu daně, tj. jeho odpočet bude zachován v původní výši dle daňového dokladu za původní plnění vystaveného Výrobce/jiným Obchodníkem.

Jelikož obě výše uvedená řešení jsou z pohledu ZDPH rovnocenná, je nutné za účelem správného uplatnění DPH přijmout to, které odpovídá cílům Směrnice²⁴, tj. je eurokonformní.

Eurokonformní je řešení uvedené pod bodem (ii). Obdobnou situaci řešil SDEU ve věci Komise vs. Německo (C-427/98) a Yorkshire Co-operatives Ltd. (C-398/99). SDEU v rozsudku potvrdil závěr, že základem daně je v situaci, kdy je část prodejní ceny Obchodníkovi kompenzována Výrobce výměnou za Poukazy, součet úplat přijatých od Zákazníka a od Výrobce²⁵.

Jak je uvedeno v části 4.1 výše, bonus vyplácený Výrobce, lze chápat i jako bonus poskytovaný přímo Zákazníkovi a to prostřednictvím Obchodníka, tj. nepřímý bonus. Tato úvaha následně podporuje řešení uvedené v bodě (ii) výše.

Toto řešení je také z praktického pohledu nejjednodušší a na daňové subjekty (v pozici Obchodníka) neuvahuje dodatečné administrativní náklady, je tedy v souladu s § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

V žádném případě nemůže dojít k situaci, kdy by měl Obchodník povinnost zahrnout přijatou úhradu od Výrobce do základu daně za jeho plnění uskutečněné pro Zákazníka a zároveň by mu vznikla povinnost snížit si původně uplatněný odpočet daně. Takový závěr by byl zcela v rozporu s evropskou úpravou.

Dílčí závěr 4.2

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného bodu (ii).

4.3 Zákazník - plátce DPH

Poslední otázkou je, jak by měl postupovat Zákazník – plátce DPH (dále jen „Zákazník Plátce“) v situaci, kdy nakoupí zboží od Obchodníka, přičemž část prodejní ceny uhradí Obchodníkovi prostřednictvím Poukazu, zboží použije v rámci své ekonomické činnosti a uplatní si odpočet DPH.

Domníváme se, že za účelem zachování neutrality systému DPH a v souladu s rozhodnutím SDEU²⁶, vzniká v tomto případě Zákazníkovi Plátci povinnost provést opravu odpočtu daně na vstupu. O této povinnosti by měl být Zákazník Plátce informován Výrobce, a to např. sdělením na Poukazu, že Výrobce provede opravu základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH a ve všeobecných smluvních podmínkách akceptace slevových Poukazů. Rovněž na daňovém dokladu vystaveném Obchodníkem bude uvedena informace, že část ceny byla uhrazena Poukazem. Skutečnost, že Obchodník zahrne hodnotu Poukazu do základu daně za jím uskutečněné plnění pro Zákazníka Plátce, prokazuje, že tento Poukaz bude následně Výrobce Obchodníkovi proplacen a z tohoto titulu provede následně Výrobce opravu podle § 42 ZDPH.

Zákazník Plátce tak bude mít povinnost provést opravu odpočtu daně na vstupu podle § 74 odst. 1 ZDPH. Jelikož o této povinnosti ví od okamžiku uplatňování

²⁴ Např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. září 2005 č.j. 2 Afs 92/2005-55

²⁵ 59. *Consequently, it must be accepted that the retailer's taxable amount for the sale to the final consumer is the full retail price, namely the price paid by the final consumer plus the amount reimbursed to the retailer by the manufacturer. (C-427/98, Komise vs. Německo)*

²⁶ Odst. 66 rozhodnutí SDEU ve věci Komise vs. Německo

Poukazu, měl by tuto opravu provést již v okamžiku, kdy bude uplatňovat odpočet daně z tohoto přijatého plnění. Odpočet daně tak bude uplatněn nejvýše z částky odpovídající kupní ceně zboží včetně DPH ponížené o hodnotu Poukazu. Situace Zákazníka Plátce je analogická jako u příjemce nepřímého bonusu. Závěry Předchozího příspěvku pro příjemce nepřímého bonusu jsou tedy plně aplikovatelné i na Zákazníka Plátce.

Dílčí závěr 4.3

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného názoru.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Předně je nutné podotknout, že při každém hodnocení daňových dopadů s vazbou na snížení základu daně je nutno vycházet ze skutečné podstaty smluvních ujednání v rámci dodavatelsko odběratelských vztahů. Návazně se jeví důležitým rozlišení zda platba finančních prostředků za tzv. kupóny představuje principiálně jen úplatu za zdanitelné plnění nebo slevu k uskutečněnému zdanitelnému plnění.

Se závěrem navrženým v bodě 4.1 Výrobce případ A) lze souhlasit v tom smyslu, že Výrobce opraví základ daně dle § 42 odst. 1 ZDPH.. Výrobce proplácí Obchodníkovi předložený poukaz, který představuje nárok na doplacení prodejní ceny zboží Výrobce a to u výrobků prodaných Obchodníkem. Z uvedeného vyplývá, že proplacené kupóny nepředstavují pro Obchodníka slevu z jeho nákupů. Pro něj představují část či úplnou úplatu za jím prodané zboží „konečnému spotřebiteli“. Na základě tohoto předpokladu je nutné i přistupovat k aplikaci § 42 ZDPH u Výrobce, který Obchodníkovi proplácí slevové kupóny, které mu Obchodník vybere od Zákazníků, tedy fakticky daný bonus poskytnul prostřednictvím poukazu až „konečnému spotřebiteli“ resp. zákazníkovi Obchodníka. Proto Výrobce provede opravu podle § 42 odst. 2 pouze ve své evidenci pro daňové účely. Varianta, kdy by Výrobce vystavoval pro Obchodníka opravný daňový doklad tak v daném případě nepřipadá v úvahu.

Z pohledu bodu 4.2 Obchodník - se z podstaty věci lze přiklonit pouze k řešení popsaném v písm (ii) tj. že poskytnutý kupón představuje úplatu dle § 36 odst. 1 ZDPH i s odkazem na příslušnou judikaturu ESD např. zmíněný judikát C-398/99 Yorkshire Co-operatives Ltd..

Z pohledu bodu 4.3. Zákazník – Navržený postup se jeví akceptovatelný. Vzhledem k tomu, že Zákazník Plátce je v podstatě v postavení příjemce nepřímého bonusu, závěry uvedené v příspěvku č. 340/14.09.11 – Nepřímé bonusy platí i pro Zákazníka Plátce v plném rozsahu. Poté, co se uskuteční zdanitelné plnění mezi Obchodníkem a Zákazníkem Plátcem, dojde u Výrobce k opravě základu daně a výše daně dle § 42 odst. 1 písm. b) ZDPH, a to v okamžiku předložení Poukazů Obchodníkem Výrobci. Zákazník Plátce je tedy povinen provést opravu odpočtu DPH dle § 74 odst. 1 ZDPH, a to ve zdaňovacím období, ve kterém se dozvěděl o okolnostech rozhodných pro vznik povinnosti ji provést. Zákazníkovi Plátcovi jsou tyto okolnosti známy již v okamžiku uplatnění Poukazů u Obchodníka, a to tehdy, je-li tento Poukaz Obchodníkem akceptován a od Zákazníka tedy vyžaduje již jen úhradu části ceny po

odečtení hodnoty Poukazu (ačkoli do základu daně je u Obchodníka hodnota Poukazu vystaveného Výrobce zahrnuta). Ve shodě s předkladateli možno doplnit, že rozhodné okolnosti pro úpravu odpočtu jsou tak naplněny již okamžikem akceptace Poukazu Obchodníkem. Zákazník plátce tak v podstatě bude rovnou uplatňovat odpočet nejvýše z částky odpovídající kupní ceně zboží ponížené o hodnotu Poukazu. Pokud si uplatní odpočet DPH v plné výši uvedené na daňovém dokladu vystaveném Obchodníkem, je povinen provést v témže zdaňovacím období opravu odpočtu DPH. Toto se projeví v jeho evidenci pro účely DPH jako zápis se záporným znaménkem ve výši hodnoty Poukazu (v členění na základ daně a DPH).