

V případě, že zboží podléhající spotřební dani bude v režimu podmíněného osvobození od daně dodáno do jiného členského státu, a bude se tudíž jednat o osvobozené dodání zboží, částka uváděná v daňovém přiznání na ř. 20 by měla rovněž zahrnovat spotřební daň, ale jen v případě, požaduje-li dodavatel v souvislosti s dodáním zboží úhradu spotřební daně (což není příliš pravděpodobné).

K odst. 4

Jestliže je zboží v souvislosti s dodáním zboží (převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) uvedeno do volného daňového oběhu (zboží je např. vyskladněno z daňového skladu a uvedeno do volného daňového oběhu a zároveň prodáno), vzniká osobě, která daně zboží do volného daňového oběhu uvádí, povinnost přiznat spotřební daň. V tomto případě spotřební daň vstupuje do základu daně při dodání zboží, a to i v případě, že povinnost přiznat spotřební daň v souvislosti s uvedením zboží do volného daňového oběhu vznikla jiné osobě než dodavateli zboží.

Související ustanovení:

§ 13 – dodání zboží, § 36 – základ daně, § 38 – základ daně a výpočet daně při dovozu zboží, § 40 – základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu, § 63 – plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Související předpisy:

zák. o spotřebních daních

Koordinační výbory:

348/14.12.11 – Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4. 2011. Předkladatelé: Ing. Ivo Šulc, Mgr. Milan Tomíček.

Evropské právní předpisy:

hlava VII, čl. 84 Směrnice

Oddíl 2 Oprava základu daně a oprava výše daně

§ 42

OPRAVA ZÁKLADU DANĚ

(1) Plátce opraví základ daně, nastanou-li tyto skutečnosti:

- a) zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
- b) vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
- c) nedojde k převodu vlastnického práva ke zboží na jeho uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c),
- d) vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo,
- e) použití úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, na úhradu jiného plnění, nebo

f) další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

(2) Opravu základu daně podle odstavce 1 písm. f) v případě reorganizace nelze provést u plnění, které není jako pohledávka zahrnuto do schváleného reorganizačního plánu.

(3) Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné

- a) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně,
- b) dnem schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu,
- c) dnem zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto zrušení, nebo
- d) dnem přeměny reorganizace v konkurs v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě této přeměny.

(4) Při opravě základu daně plátce

- a) vystaví opravný daňový doklad, nebo
- b) provede opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce
 1. neměl povinnost vystavit daňový doklad nebo
 2. vystavil daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu mu není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známa.

(5) Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad a vynaložit úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění do 15 dnů ode dne uvedeného v odstavci 3.

(6) Oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém příznání za zdaňovací období, ve kterém se tato oprava považuje za uskutečněnou. Pokud je snižován základ daně a plátce má povinnost vystavit opravný daňový doklad, oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém příznání za zdaňovací období, ve kterém plátce vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění; to neplatí pro samostatné zdanitelné plnění uskutečněné podle odstavce 3 písm. b) až d).

(7) V případě opravy základu daně plátce opraví výši daně, pro kterou použije sazbu daně platnou ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, z níž vznikla povinnost přiznat daň. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění nebo při přiznání daně z přijaté úplaty. V případě opravy základu daně podle odstavce 1 písm. f), kdy je zároveň vystaven opravný daňový doklad podle § 45 odst. 4, lze použít i kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy.

(8) Opravu základu daně nelze provést, pokud den uvedený v odstavci 3 nastane po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud

se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Lhůta pro opravu základu daně neběží po dobu soudního nebo rozhodčího řízení v souvislosti se zbožím nebo službou, které byly předmětem původního uskutečněného zdanitelného plnění, pokud toto řízení má vliv na výši základu daně; v případě insolvenčního řízení lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu. V případě přenechání zboží k užití na základě smlouvy podle § 13 odst. 3 písm. c) lze opravu základu daně provést po celou dobu tohoto přenechání zboží.

(9) Oprava základu daně se provede rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém

- a) došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění,
- b) došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c), nebo
- c) nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c).

(10) V případě opravy základu daně, pokud nedojde k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d), plátce sníží výši daně o částku daně vypočítanou podle § 37 písm. a) ze základu daně stanoveného jako rozdíl mezi úplatou bez daně, která plátcí náleží za plnění podle § 13 odst. 3 písm. c), a částkou bez daně, která plátcí náleží do dne zániku závazku převést vlastnické právo k užívanému zboží jiným způsobem než splněním.

(11) Při pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku, poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, režimu přenesení daňové povinnosti a při dovozu a vývozu zboží, provede plátce nebo identifikovaná osoba opravu základu daně obdobně podle odstavců 1 až 9.

(12) Při dovozu zboží, kdy vyměří daň celní úřad a je nesprávně uplatněn základ daně nebo sazba daně, plátce tuto skutečnost oznámí celnímu úřadu, který daň původně vyměřil.

(13) Při poskytnutí vybrané služby s místem plnění v tuzemsku, na které se použije zvláštní režim jednoho správního místa, postupuje plátce nebo identifikovaná osoba obdobně podle odstavců 1 a 4 až 8. Oprava základu daně se provede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění.

K § 42

Celý paragraf řeší opravu základu a výše daně v důsledku změny výše úplaty, ke které došlo až po uskutečnění plnění, případně po přijetí úplaty. Došlo-li ke korekcím ceny před okamžikem plnění, jsou či měly by být tyto korekce už zahrnuty v základu daně podle § 36 odst. 5.

Prakticky od doby svého vzniku byl § 42 nastaven koncepčně nevhodně, pokud povinnost opravit základ daně (a daň) dává plátcí. Směrnice jednoduše vychází z toho, že po uskutečnění plnění může z různých důvodů dojít k úpravám úplaty, kterou dodavatel za své plnění obdržel (nebo stále ještě obdržet má), a základ daně se tím automaticky změní. Směrnice

v principu pouze určuje, že členské státy mají stanovit podmínky, jak zareagovat na snížení základu daně (automatické zvýšení základu daně ponechává na členských státech zcela bez potřeby explicitně cokoli stanovit), a to samozřejmě vždy s ohledem na základní principy DPH (zde zejména principy neutrality, proporcionality a právní jistoty). Jediné, co by po plátcích mohlo/mělo být vyžadováno, je to, aby po takové automatické a ze zákona vyplývající změně základu daně musel/mohl změnit výši daně jen za splnění určitých podmínek.

Právní úprava účinná do konce března 2011 obsahovala ustanovení, podle něhož se pravidla pro opravu základu a výše daně vztahovala i na právního nástupce plátce. To bylo tehdejší novelou zákona vypuštěno. Důvodová zpráva nenapovídá, jaký byl účel této změny, a dokonce ani to, zda šlo o úmysl zákonodárce. I když Směrnice daný problém výslovně neřeší, v principu by se všechny povinnosti a práva plátce měly vztahovat i na jeho právního nástupce. Lze tedy argumentovat obecnými zásadami systému na straně jedné a záměrem (nevysloveným jednoznačně) českého zákonodárce tyto zásady omezit na straně druhé. Podle dostupných (nepublikovaných) informací budou daňovou správou respektovány obecné zásady, podle nichž na právního nástupce přecházejí práva a povinnosti předchůdce.

K odst. 1

Pokusit se vyjmenovat všechny případy, kdy plátce musí opravit základ daně a daň, nebylo podle našeho názoru od zákonodárce moudré. Inspiroval se k tomuto kroku bezesporu v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platném do 30. dubna 2004, a také v článku 90 Směrnice (ve kterém se evropský zákonodárce také rozhodl kategorizovat), nicméně přehlédl to, že základ daně se plátcem neopravuje a že Směrnice „své“ varianty pro snížení základu daně rozděluje na základě jiných aspektů (a pravděpodobně jen z důvodů, aby stanovila, kdy docházet k opravě nemusí – viz rovněž komentář k § 46).

Faktickou nepotřebnost výčtu v odstavci 1 zákonodárce podtrhl tím, že od 1. dubna 2019 doplnil do písmena f) nový text (další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a § 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění).

Často se stává, že jsou dodané zboží nebo jeho část odběratelem vráceny, například z důvodu nevyhovující kvality nebo z jiných příčin. V soukromoprávní rovině dochází nejčastěji k vrácení celé ceny zaplacené za zboží. Zákonodárce proto uvádí tuto událost jako jeden z důvodů, pro které dodavatel základ daně a daň snižuje. V opačném případě, je-li původně sjednaná úplata zvyšována, se základ a výše daně zvýší.

Méně srozumitelný je pojem **zrušení plnění**, které je rovněž jako důvod snížení základu a výše daně uvedeno. Při troše dobré vůle se snad lze domnívat, že ustanovení plátce použije při zrušení smlouvy nebo odstoupení od smlouvy, a to například tehdy, nastane-li plnění v důsledku vystavení daňového dokladu dle § 21 odst. 3, pokud ještě nebyla služba samotná poskytnuta. Za zrušení plnění by bylo rovněž možno považovat situaci, kdy plátce přizná při prodeji nemovitosti daň na výstupu ke dni dodání nemovitosti podle § 21 odst. 2 a zápis do katastru nemovitostí nebude později z nejrůznějších důvodů proveden.

K pojmu „zrušení plnění“ se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 18. září 2013, čj. 9 AfS 40/2012-31, kdy posuzoval, zda odstoupení od smlouvy o dílo je možno považovat právě za zrušení plnění ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a).

Zdejší soud se neztotožnil ani s námitkou vztahující se k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle tohoto ustanovení „plátce může opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění“. Stěžovatel argumentoval tím, že od smlouvy o dílo odstoupil a že takový případ lze podřadit pod pojem „zrušení zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované ustanovení je možné aplikovat i na případy odstoupení od smlouvy, pokud tomu odpovídají okolnosti případu. Nelze však připustit závěr, že na základě jakéhokoli odstoupení od smlouvy lze bez dalšího uplatnit § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Je totiž myslitelné, že z nejrůznějších důvodů nebude možno již poskytnuté zdanitelné plnění navrátit zpět jeho poskytovateli, i když dojde k odstoupení od smlouvy.

V minulosti se např. Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy přijaté zdanitelné plnění nebylo možno po odstoupení od smlouvy vrátit zpět, jelikož v mezidobí došlo k jeho přeprodeji jinému subjektu. V takovém případě zdejší soud dospěl k závěru, že odstoupení od původní smlouvy samo o sobě zrušení zdanitelného plnění neznamenalo. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, čj. 9 Afs 133/2007-91, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu. Zmíněný rozsudek se sice zabýval dnes již neúčinným zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nicméně vzhledem k tomu, že jeho relevantní § 15 odst. 1 písm. a) je prakticky totožný s § 42 odst. 1 písm. a) nyní účinného zákona o dani z přidané hodnoty, lze na daný rozsudek poukázat i v nynější věci.

V případě stěžovatele bylo zjištěno, že poskytnuté zdanitelné plnění ve formě ocelových a zámečnických konstrukcí bylo zabudováno do stavby náležející UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., který tuto stavbu využíval ke své ekonomické činnosti. Z důvodu, že předmětné konstrukce byly zabudovány do stavby, která není ve vlastnictví stěžovatele a jejíž součástí se staly, nebylo možno je vrátit. (NSS 9 Afs 40/2012-31)

Jak jsme již výše uvedli, o zrušení zdanitelného plnění by bylo možno uvažovat i v případě poskytování služeb, jestliže se zdanitelné plnění uskutečnilo k datu vystavení daňového dokladu, které předcházelo poskytnutí služby. Jestliže by se tedy daňový doklad vystavil např. na špatného odběratele, lze najít argumenty pro tvrzení, že zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu se uskutečnilo (i když danému odběrateli uvedenému na dokladu žádná služba fakticky poskytnuta nebyla) a že je v takovém případě nutno ho „zrušit“ prostřednictvím dobropisu, resp. opravného daňového dokladu.

Základ daně a daň by podle našeho názoru nicméně neměly být opravovány dle § 42 v případě, kdy zdanitelné plnění bylo uskutečněno, nedošlo k jeho zrušení či vrácení, ale plátce následně zjistil, že daňový doklad na dodané zboží byl vystaven na špatného odběratele (pokud nebudeme uvažovat o fikci uskutečněného plnění na základě vystavení daňového dokladu) nebo že byla např. použita chybná sazba, zdanitelné plnění bylo témuž odběrateli vyfakturováno dvakrát apod. Tuto situaci plátce může/musí řešit opravou podle § 43, případně dle § 141 daňového řádu.

Základ daně se sníží také při dodatečné slevě z ceny, je-li například reklamována kvalita, i když k vrácení zboží nedochází. Patří sem i případy, kdy není snížení ceny stanoveno dohodou obou smluvních stran, ale jednostranným rozhodnutím jedné z nich. Příkladem může být dodatečná korekce úplaty za zdravotní výkony, provedená na základě právního předpisu a oznámená zdravotnickému zařízení zdravotní pojišťovnou.

Institut opravy základu a výše daně, jehož důsledkem je jejich snížení, lze uplatnit z výše uvedených důvodů pouze v případě, že se zdanitelné plnění dříve uskutečnilo. To vyplývá z textu zákona jednoznačně. Není jej tedy možné využít v případech, kdy k plnění vůbec nedošlo. Jestliže byla nedopatřením přiznána daň, aniž došlo ve vztahu ke konkrétnímu odběrateli ke zdanitelnému plnění, lze pochybení opravit pomocí dodatečného přiznání, a to se všemi konsekvencemi pro „odběratele“, pokud si neoprávněně uplatnil nárok na odpočet.

Bonusy či skonta, jejichž vyplacení je podmíněno odebráním určitého objemu zboží či služeb za dané období nebo úhradou faktury přede dnem splatnosti a které nesnižují cenu jednotlivých dodávek, představují změnu základu a je nutno postupovat v souladu s § 42. Nelze popřít vazbu mezi úplatou za zboží odebrané v průběhu stanoveného období a částkou vyplacenou (tj. vrácenou) odběrateli v podobě množstevního nebo obrátového bonusu, který se k předmětnému období váže. Na tom nic nemění skutečnost, že se bonus obvykle nevztahuje k **jednotlivým** dodávkám, ale k jejich **celkovému objemu**.

Obdobně lze pravděpodobně posoudit i tzv. skonto, které je obvykle placeno dodavatelem odběrateli za včasnou/předčasnou úhradu faktury (obvykle je odběratelem rovnou placena nižší částka než ta, která je uvedena na faktuře). K datu uskutečnění zdanitelného plnění (např. dodání zboží) je dodavatelem „očekávána“ sjednaná výše úplaty a teprve zaplacením ve sjednaném termínu dochází ke snížení sjednané úplaty, tj. až po uskutečnění zdanitelného plnění. Na tom nic nemění ani fakt, že odběratel zaplatí již sníženou úplatu.

Výše uvedený právní názor potvrdilo i GFŘ ve své Informaci k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů ze dne 29. dubna 2011, podle níž je vždy rozhodující, zda skonta či bonusy mají být, resp. jsou poskytovány jednoznačně ve vazbě na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část uplynulého období. V takovýchto případech je dle této Informace plátce povinen provést opravu základu.

Povinnost opravy základu daně by se dle této perspektivy měla obecně vztahovat i na běžně využívanou praxi „vyrovnání“ (ekvalizaci) cen v rámci skupiny podniků, kdy např. po uplynutí určitého období dochází k vzájemným úpravám již vyfakturovaných cen mezi subjekty v rámci jedné skupiny podniků s cílem adekvátního „rozdělení“ zisku mezi tyto subjekty, přičemž k tomuto vyrovnání dochází jednou částkou.

Na jednání Koordinačního výboru KDP ČR a MF byl řešen i daňový režim u tzv. nepřímých bonusů, což jsou bonusy vyplácené jinou osobou než dodavatelem zboží či poskytovatelem služeb. Ze závěrů vyjímáme:

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 plátcem 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. Plátcem 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. (340/14. 09. 2011 – Nepřímé bonusy, předkladatelka Olga Holubová)

Nepřímými bonusy se vícekrát zabýval i SDEU. V případě *Elida Gibbs* poskytoval výrobce toaletních potřeb společnost Elida Gibbs slevy proti předložení kupónů, a to jak maloobchodníkům, tak konečným zákazníkům – spotřebitelům. Pokud zákazník předložil maloobchodníkovi příslušnou poukázku, byla mu poskytnuta sleva, která byla posléze maloobchodníkovi společností Elida Gibbs proplacena. Jiný druh poukázek umožňoval konečným zákazníkům vyžádat si peněžní částku představující slevu přímo od společnosti Elida Gibbs. V dodatečném přiznání snížila Elida Gibbs o takto poskytnuté slevy svůj základ daně, což správce daně neakceptoval, neboť podle jeho názoru šlo v prvním případě o část úplaty, kterou maloobchodníkovi zaplatila třetí osoba, již byla v tomto konkrétním případě Elida Gibbs, a nikoli o slevu z ceny poskytnutou společností. V případě druhého druhu kupónů postrádal správce daně přímou vazbu poskytnuté slevy na dříve dodané zboží, neboť sleva nebyla poskytnuta velko- či maloobchodníkovi, jemuž bylo zboží původně dodáno, ale až další osobě v obchodním řetězci. Jedním z argumentů SDEU pro možnost snížení základu daně u společnosti Elida Gibbs na základě částek vrácených proti předložení obou druhů poukázek byl základní princip fungování DPH – princip neutrality: v každé zemi musí být zboží zatíženo stejnou daní bez ohledu na délku výrobního či distribučního řetězce. Plátcem daně nejsou ti, jejichž povinností je nést břemeno DPH. Jejich povinností je pouze na každém stupni řetězce vybrat daň pro daňovou správu. Aby byla neutralita zachována, funguje systém odpočtů, jenž má zajistit, aby plátcem daně nebyli daní z přidané hodnoty zatěžováni. SDEU pak rozhodl ve světle těchto úvah.

(28) Za okolností, jako jsou ty v hlavním řízení, obdrží výrobce, který vrací hodnotu poukázek maloobchodníkovi nebo přímo konečnému spotřebiteli, z ukončené transakce částku odpovídající

ceně zboží prodaného velko- či maloobchodníkovi sníženou o hodnotu kupónů. Nebylo by proto v souladu se Směrnicí zvýšit pro účely stanovení základu daně použitého pro výpočet odvodu daně výrobce coby osoby povinné k dani částku, kterou výrobce skutečně obdržel. V takovém případě by princip neutrality nebyl vůči osobám povinným k dani zachován.

(29) Proto musí základ daně, který lze připsat na vrub výrobce coby osoby povinné k dani, odpovídat ceně, za kterou prodává zboží velkoobchodníkům či maloobchodníkům, snížené o hodnotu předmětných kupónů.

(30) Tato interpretace je založena na čl. 11 části C odst. 1 Šesté směrnice, který, aby zajistil neutralitu postavení osob povinných k dani, stanoví, že v případě zrušení, odmítnutí či úplného nebo částečného nezaplacení nebo je-li cena snížena po uskutečnění plnění, bude základ daně snížen v souladu s podmínkami stanovenými členskými státy.

(31) Je pravdou, že toto ustanovení odkazuje na běžné případy smluvních vztahů mezi dvěma smluvními stranami, které jsou následně modifikovány. Nicméně skutečnost, že ustanovení vyjadřuje princip zdůrazněný výše, dle kterého musí být zachováno neutrální postavení osoby povinné k dani, trvá. Proto z uvedeného ustanovení vyplývá, že za účelem zachování neutrality by při výpočtu základu daně měly být brány v úvahu situace, kdy osoba povinná k dani, jež nemá smluvní vztah s konečným spotřebitelem, ale je prvním článkem v řetězci transakcí uzavřeném konečným spotřebitelem, udělí konečnému spotřebiteli slevu prostřednictvím maloobchodníka nebo přímým proplacením hodnoty kupónu. V opačném případě by daňová správa vybrala větší sumu DPH, než jaká je konečným spotřebitelem zaplacená, a to na vrub osoby povinné k dani.

(32) Tento výklad není popřen argumenty předloženými vládami Spojeného království, Německa a Řecka v tom smyslu, že snížení základu daně o přímo poskytnutou slevu či o přímo vrácenou částku spotřebiteli původním dodavatelem po dodání zboží velko- či maloobchodníkovi by narušilo fungující systém DPH a učinilo tento systém nefunkčním, neboť by nutilo každého velko- či maloobchodníka v obchodním řetězci zpětně opravovat cenu, a tedy i částku daně, kterou tyto osoby platí svému dodavateli, který by byl nucen vystavovat opravované faktury.

(33) Systém DPH není v důsledku těchto slev narušen, neboť není třeba pozměňovat daňový základ u transakcí uprostřed řetězce. Naopak, jejich základ daně zůstane beze změn, neboť pro tyto transakce je zachování principu neutrality zajištěno uplatněním podmínek pro nárok na odpočet daných v hlavě XI Šesté směrnice. Na základě těchto podmínek mohou jednotlivé články vprostřed distribučního řetězce, jakými jsou velko- a maloobchodníci, odečíst ze svého daňového základu sumu zaplacenou každým z nich svému vlastním dodavatelům, pokud jde o daň z odpovídající transakce, a tak ve vztahu k daňové správě odvést část DPH představující rozdíl mezi cenou placenou každým z nich svému dodavateli a cenou, za kterou je zboží prodáváno jeho odběrateli. (C-317/94 *Elida Gibbs*, autorský překlad)

Podle SDEU je tedy možné a v souladu se Šestou směrnicí, aby výrobce snížil svůj základ daně jak v případě, že vrátí částku odpovídající nominální hodnotě kupónu přímo konečnému zákazníkovi, tak i tehdy, jestliže je tato částka vyplacena zákazníkovi prostřednictvím maloobchodníka, jemuž je po předložení kupónu výrobcem vrácena. Daňový základ osob uprostřed distribučního řetězce se nemění. Tímto postupem je zachována neutralita a je zajištěno, že stát nevybere daň z vyšší částky, než která je placena konečným spotřebitelem. Jestliže by byla vybrána daň vyšší, byla by narušena neutralita na úkor samotného výrobce, který „slevu“ fakticky poskytuje.

V případě, že zboží podléhající spotřební dani bude v režimu podmíněného osvobození od daně dodáno do jiného členského státu, a bude se tudíž jednat o osvobozené dodání zboží, částka uváděná v daňovém přiznání na ř. 20 by měla rovněž zahrnovat spotřební daň, ale jen v případě, požaduje-li dodavatel v souvislosti s dodáním zboží úhradu spotřební daně (což není příliš pravděpodobné).

K odst. 4

Jestliže je zboží v souvislosti s dodáním zboží (převod práva nakládat se zbožím jako vlastník) uvedeno do volného daňového oběhu (zboží je např. vyskladněno z daňového skladu a uvedeno do volného daňového oběhu a zároveň prodáno), vzniká osobě, která daně zboží do volného daňového oběhu uvádí, povinnost přiznat spotřební daň. V tomto případě spotřební daň vstupuje do základu daně při dodání zboží, a to i v případě, že povinnost přiznat spotřební daň v souvislosti s uvedením zboží do volného daňového oběhu vznikla jiné osobě než dodavateli zboží.

Související ustanovení:

§ 13 – dodání zboží, § 36 – základ daně, § 38 – základ daně a výpočet daně při dovozu zboží, § 40 – základ daně a výpočet daně při pořízení zboží z jiného členského státu, § 63 – plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Související předpisy:

zák. o spotřebních daních

Koordinační výbory:

348/14.12.11 – Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4. 2011. Předkladatelé: Ing. Ivo Šulc, Mgr. Milan Tomíček.

Evropské právní předpisy:

hlava VII, čl. 84 Směrnice

Oddíl 2 Oprava základu daně a oprava výše daně

§ 42

OPRAVA ZÁKLADU DANĚ

(1) Plátce opraví základ daně, nastanou-li tyto skutečnosti:

- a) zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění,
- b) vrácení spotřební daně podle § 40 odst. 2,
- c) nedojde k převodu vlastnického práva ke zboží na jeho uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c),
- d) vrácení úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň a jestliže se zdanitelné plnění neuskutečnilo,
- e) použití úplaty, ze které vznikla plátcí ke dni jejího přijetí povinnost přiznat daň, na úhradu jiného plnění, nebo

f) další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění.

(2) Opravu základu daně podle odstavce 1 písm. f) v případě reorganizace nelze provést u plnění, které není jako pohledávka zahrnuto do schváleného reorganizačního plánu.

(3) Oprava základu daně se považuje za samostatné zdanitelné plnění uskutečněné

- a) dnem, kdy nastaly skutečnosti rozhodné pro provedení opravy základu daně,
- b) dnem schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto plánu,
- c) dnem zrušení rozhodnutí o schválení reorganizačního plánu v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě tohoto zrušení, nebo
- d) dnem přeměny reorganizace v konkurs v případě, že k opravě základu daně dochází z důvodu změny výše základu daně na základě této přeměny.

(4) Při opravě základu daně plátce

- a) vystaví opravný daňový doklad, nebo
- b) provede opravu základu daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, pokud plátce
 1. neměl povinnost vystavit daňový doklad nebo
 2. vystavil daňový doklad, ale pro účely vystavení opravného daňového dokladu mu není osoba, pro kterou se původní plnění uskutečnilo, dostatečně známa.

(5) Plátce je povinen vystavit opravný daňový doklad a vynaložit úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění do 15 dnů ode dne uvedeného v odstavci 3.

(6) Oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se tato oprava považuje za uskutečněnou. Pokud je snižován základ daně a plátce má povinnost vystavit opravný daňový doklad, oprava základu daně jako samostatné zdanitelné plnění se uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém plátce vynaložil úsilí, které po něm lze rozumně požadovat, k tomu, aby se tento daňový doklad dostal do dispozice příjemce plnění; to neplatí pro samostatné zdanitelné plnění uskutečněné podle odstavce 3 písm. b) až d).

(7) V případě opravy základu daně plátce opraví výši daně, pro kterou použije sazbu daně platnou ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, z níž vznikla povinnost přiznat daň. Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se použije kurz uplatněný u původního zdanitelného plnění nebo při přiznání daně z přijaté úplaty. V případě opravy základu daně podle odstavce 1 písm. f), kdy je zároveň vystaven opravný daňový doklad podle § 45 odst. 4, lze použít i kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy.

(8) Opravu základu daně nelze provést, pokud den uvedený v odstavci 3 nastane po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního uskutečněného zdanitelného plnění nebo došlo k přijetí úplaty, pokud

se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Lhůta pro opravu základu daně neběží po dobu soudního nebo rozhodčího řízení v souvislosti se zbožím nebo službou, které byly předmětem původního uskutečněného zdanitelného plnění, pokud toto řízení má vliv na výši základu daně; v případě insolvenčního řízení lhůta pro opravu základu daně neběží v období ode dne zahájení insolvenčního řízení do dne schválení reorganizačního plánu. V případě přenechání zboží k užití na základě smlouvy podle § 13 odst. 3 písm. c) lze opravu základu daně provést po celou dobu tohoto přenechání zboží.

(9) Oprava základu daně se provede rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém

- a) došlo k převzetí celkového díla, a to v případě, že byla poskytována dílčí plnění,
- b) došlo k převodu vlastnického práva ke zboží na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c), nebo
- c) nastala skutečnost, na jejímž základě nedošlo k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. c).

(10) V případě opravy základu daně, pokud nedojde k převedení vlastnického práva na uživatele podle § 13 odst. 3 písm. d), plátce sníží výši daně o částku daně vypočítanou podle § 37 písm. a) ze základu daně stanoveného jako rozdíl mezi úplatou bez daně, která plátcí náleží za plnění podle § 13 odst. 3 písm. c), a částkou bez daně, která plátcí náleží do dne zániku závazku převést vlastnické právo k užívanému zboží jiným způsobem než splněním.

(11) Při pořízení zboží z jiného členského státu, dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby osobou neusazenou v tuzemsku, poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko, režimu přenesení daňové povinnosti a při dovozu a vývozu zboží, provede plátce nebo identifikovaná osoba opravu základu daně obdobně podle odstavců 1 až 9.

(12) Při dovozu zboží, kdy vyměří daň celní úřad a je nesprávně uplatněn základ daně nebo sazba daně, plátce tuto skutečnost oznámí celnímu úřadu, který daň původně vyměřil.

(13) Při poskytnutí vybrané služby s místem plnění v tuzemsku, na které se použije zvláštní režim jednoho správního místa, postupuje plátce nebo identifikovaná osoba obdobně podle odstavců 1 a 4 až 8. Oprava základu daně se provede v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního zdanitelného plnění.

K § 42

Celý paragraf řeší opravu základu a výše daně v důsledku změny výše úplaty, ke které došlo až po uskutečnění plnění, případně po přijetí úplaty. Došlo-li ke korekcím ceny před okamžikem plnění, jsou či měly by být tyto korekce už zahrnuty v základu daně podle § 36 odst. 5.

Prakticky od doby svého vzniku byl § 42 nastaven koncepčně nevhodně, pokud povinnost opravit základ daně (a daň) dává plátcí. Směrnice jednoduše vychází z toho, že po uskutečnění plnění může z různých důvodů dojít k úpravám úplaty, kterou dodavatel za své plnění obdržel (nebo stále ještě obdržet má), a základ daně se tím automaticky změní. Směrnice

v principu pouze určuje, že členské státy mají stanovit podmínky, jak zareagovat na snížení základu daně (automatické zvýšení základu daně ponechává na členských státech zcela bez potřeby explicitně cokoli stanovit), a to samozřejmě vždy s ohledem na základní principy DPH (zde zejména principy neutrality, proporcionality a právní jistoty). Jediné, co by po plátcích mohlo/mělo být vyžadováno, je to, aby po takové automatické a ze zákona vyplývající změně základu daně musel/mohl změnit výši daně jen za splnění určitých podmínek.

Právní úprava účinná do konce března 2011 obsahovala ustanovení, podle něhož se pravidla pro opravu základu a výše daně vztahovala i na právního nástupce plátce. To bylo tehdejší novelou zákona vypuštěno. Důvodová zpráva nenapovídá, jaký byl účel této změny, a dokonce ani to, zda šlo o úmysl zákonodárce. I když Směrnice daný problém výslovně neřeší, v principu by se všechny povinnosti a práva plátce měly vztahovat i na jeho právního nástupce. Lze tedy argumentovat obecnými zásadami systému na straně jedné a záměrem (nevysloveným jednoznačně) českého zákonodárce tyto zásady omezit na straně druhé. Podle dostupných (nepublikovaných) informací budou daňovou správou respektovány obecné zásady, podle nichž na právního nástupce přecházejí práva a povinnosti předchůdce.

K odst. 1

Pokusit se vyjmenovat všechny případy, kdy plátce musí opravit základ daně a daň, nebylo podle našeho názoru od zákonodárce moudré. Inspiroval se k tomuto kroku bezesporu v zákoně č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platném do 30. dubna 2004, a také v článku 90 Směrnice (ve kterém se evropský zákonodárce také rozhodl kategorizovat), nicméně přehlédl to, že základ daně se plátcem neopravuje a že Směrnice „své“ varianty pro snížení základu daně rozděluje na základě jiných aspektů (a pravděpodobně jen z důvodů, aby stanovila, kdy docházet k opravě nemusí – viz rovněž komentář k § 46).

Faktickou nepotřebnost výčtu v odstavci 1 zákonodárce podtrhl tím, že od 1. dubna 2019 doplnil do písmena f) nový text (další skutečnosti, na jejichž základě dojde ke změně výše základu daně podle § 36 a § 36a po dni uskutečnění zdanitelného plnění).

Často se stává, že jsou dodané zboží nebo jeho část odběratelem vráceny, například z důvodu nevyhovující kvality nebo z jiných příčin. V soukromoprávní rovině dochází nejčastěji k vrácení celé ceny zaplacené za zboží. Zákonodárce proto uvádí tuto událost jako jeden z důvodů, pro které dodavatel základ daně a daň snižuje. V opačném případě, je-li původně sjednaná úplata zvyšována, se základ a výše daně zvýší.

Méně srozumitelný je pojem **zrušení plnění**, které je rovněž jako důvod snížení základu a výše daně uvedeno. Při troše dobré vůle se snad lze domnívat, že ustanovení plátce použije při zrušení smlouvy nebo odstoupení od smlouvy, a to například tehdy, nastane-li plnění v důsledku vystavení daňového dokladu dle § 21 odst. 3, pokud ještě nebyla služba samotná poskytnuta. Za zrušení plnění by bylo rovněž možno považovat situaci, kdy plátce přizná při prodeji nemovitosti daň na výstupu ke dni dodání nemovitosti podle § 21 odst. 2 a zápis do katastru nemovitostí nebude později z nejrůznějších důvodů proveden.

K pojmu „zrušení plnění“ se vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 18. září 2013, čj. 9 AfS 40/2012-31, kdy posuzoval, zda odstoupení od smlouvy o dílo je možno považovat právě za zrušení plnění ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a).

Zdejší soud se neztotožnil ani s námitkou vztahující se k § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Dle tohoto ustanovení „plátce může opravit výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění“. Stěžovatel argumentoval tím, že od smlouvy o dílo odstoupil a že takový případ lze podřadit pod pojem „zrušení zdanitelného plnění“. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované ustanovení je možné aplikovat i na případy odstoupení od smlouvy, pokud tomu odpovídají okolnosti případu. Nelze však připustit závěr, že na základě jakéhokoli odstoupení od smlouvy lze bez dalšího uplatnit § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Je totiž myslitelné, že z nejrůznějších důvodů nebude možno již poskytnuté zdanitelné plnění navrátit zpět jeho poskytovateli, i když dojde k odstoupení od smlouvy.

V minulosti se např. Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy přijaté zdanitelné plnění nebylo možno po odstoupení od smlouvy vrátit zpět, jelikož v mezidobí došlo k jeho přeprodeji jinému subjektu. V takovém případě zdejší soud dospěl k závěru, že odstoupení od původní smlouvy samo o sobě zrušení zdanitelného plnění neznamenalo. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 2. 2008, čj. 9 Afs 133/2007-91, dostupný z www.nssoud.cz stejně jako další zde citovaná rozhodnutí zdejšího soudu. Zmíněný rozsudek se sice zabýval dnes již neúčinným zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nicméně vzhledem k tomu, že jeho relevantní § 15 odst. 1 písm. a) je prakticky totožný s § 42 odst. 1 písm. a) nyní účinného zákona o dani z přidané hodnoty, lze na daný rozsudek poukázat i v nynější věci.

V případě stěžovatele bylo zjištěno, že poskytnuté zdanitelné plnění ve formě ocelových a zámečnických konstrukcí bylo zabudováno do stavby náležející UMDASCH Shop – Concept, spol. s r. o., který tuto stavbu využíval ke své ekonomické činnosti. Z důvodu, že předmětné konstrukce byly zabudovány do stavby, která není ve vlastnictví stěžovatele a jejíž součástí se staly, nebylo možno je vrátit. (NSS 9 Afs 40/2012-31)

Jak jsme již výše uvedli, o zrušení zdanitelného plnění by bylo možno uvažovat i v případě poskytování služeb, jestliže se zdanitelné plnění uskutečnilo k datu vystavení daňového dokladu, které předcházelo poskytnutí služby. Jestliže by se tedy daňový doklad vystavil např. na špatného odběratele, lze najít argumenty pro tvrzení, že zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu se uskutečnilo (i když danému odběrateli uvedenému na dokladu žádná služba fakticky poskytnuta nebyla) a že je v takovém případě nutno ho „zrušit“ prostřednictvím dobropisu, resp. opravného daňového dokladu.

Základ daně a daň by podle našeho názoru nicméně neměly být opravovány dle § 42 v případě, kdy zdanitelné plnění bylo uskutečněno, nedošlo k jeho zrušení či vrácení, ale plátce následně zjistil, že daňový doklad na dodané zboží byl vystaven na špatného odběratele (pokud nebudeme uvažovat o fikci uskutečněného plnění na základě vystavení daňového dokladu) nebo že byla např. použita chybná sazba, zdanitelné plnění bylo témuž odběrateli vyfakturováno dvakrát apod. Tuto situaci plátce může/musí řešit opravou podle § 43, případně dle § 141 daňového řádu.

Základ daně se sníží také při dodatečné slevě z ceny, je-li například reklamována kvalita, i když k vrácení zboží nedochází. Patří sem i případy, kdy není snížení ceny stanoveno dohodou obou smluvních stran, ale jednostranným rozhodnutím jedné z nich. Příkladem může být dodatečná korekce úplaty za zdravotní výkony, provedená na základě právního předpisu a oznámená zdravotnickému zařízení zdravotní pojišťovnou.

Institut opravy základu a výše daně, jehož důsledkem je jejich snížení, lze uplatnit z výše uvedených důvodů pouze v případech, že se zdanitelné plnění dříve uskutečnilo. To vyplývá z textu zákona jednoznačně. Není jej tedy možné využít v případech, kdy k plnění vůbec nedošlo. Jestliže byla nedopatřením přiznána daň, aniž došlo ve vztahu ke konkrétnímu odběrateli ke zdanitelnému plnění, lze pochybení opravit pomocí dodatečného přiznání, a to se všemi konsekvencemi pro „odběratele“, pokud si neoprávněně uplatnil nárok na odpočet.

Bonusy či skonta, jejichž vyplacení je podmíněno odebráním určitého objemu zboží či služeb za dané období nebo úhradou faktury přede dnem splatnosti a které nesnižují cenu jednotlivých dodávek, představují změnu základu a je nutno postupovat v souladu s § 42. Nelze popřít vazbu mezi úplatou za zboží odebrané v průběhu stanoveného období a částkou vyplacenou (tj. vrácenou) odběrateli v podobě množstevního nebo obrátového bonusu, který se k předmětnému období váže. Na tom nic nemění skutečnost, že se bonus obvykle nevztahuje k **jednotlivým** dodávkám, ale k jejich **celkovému objemu**.

Obdobně lze pravděpodobně posoudit i tzv. skonto, které je obvykle placeno dodavatelem odběrateli za včasnou/předčasnou úhradu faktury (obvykle je odběratelem rovnou placena nižší částka než ta, která je uvedena na faktuře). K datu uskutečnění zdanitelného plnění (např. dodání zboží) je dodavatelem „očekávána“ sjednaná výše úplaty a teprve zaplacením ve sjednaném termínu dochází ke snížení sjednané úplaty, tj. až po uskutečnění zdanitelného plnění. Na tom nic nemění ani fakt, že odběratel zaplatí již sníženou úplatu.

Výše uvedený právní názor potvrdilo i GFŘ ve své Informaci k uplatňování DPH u tzv. skont a bonusů ze dne 29. dubna 2011, podle níž je vždy rozhodující, zda skonta či bonusy mají být, resp. jsou poskytovány jednoznačně ve vazbě na již uskutečněné zdanitelné plnění nebo soubor uskutečněných zdanitelných plnění za určitou část uplynulého období. V takovýchto případech je dle této Informace plátce povinen provést opravu základu.

Povinnost opravy základu daně by se dle této perspektivy měla obecně vztahovat i na běžně využívanou praxi „vyrovnání“ (ekvalizaci) cen v rámci skupiny podniků, kdy např. po uplynutí určitého období dochází k vzájemným úpravám již vyfakturovaných cen mezi subjekty v rámci jedné skupiny podniků s cílem adekvátního „rozdělení“ zisku mezi tyto subjekty, přičemž k tomuto vyrovnání dochází jednou částkou.

Na jednání Koordinačního výboru KDP ČR a MF byl řešen i daňový režim u tzv. nepřímých bonusů, což jsou bonusy vyplácené jinou osobou než dodavatelem zboží či poskytovatelem služeb. Ze závěrů vyjímáme:

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 plátcem 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. Plátcem 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. (340/14. 09. 2011 – Nepřímé bonusy, předkladatelka Olga Holubová)

Nepřímými bonusy se vícekrát zabýval i SDEU. V případě *Elida Gibbs* poskytoval výrobce toaletních potřeb společnost Elida Gibbs slevy proti předložení kupónů, a to jak maloobchodníkům, tak konečným zákazníkům – spotřebitelům. Pokud zákazník předložil maloobchodníkovi příslušnou poukázku, byla mu poskytnuta sleva, která byla posléze maloobchodníkovi společností Elida Gibbs proplacena. Jiný druh poukázek umožňoval konečným zákazníkům vyžádat si peněžní částku představující slevu přímo od společnosti Elida Gibbs. V dodatečném přiznání snížila Elida Gibbs o takto poskytnuté slevy svůj základ daně, což správce daně neakceptoval, neboť podle jeho názoru šlo v prvním případě o část úplaty, kterou maloobchodníkovi zaplatila třetí osoba, již byla v tomto konkrétním případě Elida Gibbs, a nikoli o slevu z ceny poskytnutou společností. V případě druhého druhu kupónů postrádal správce daně přímou vazbu poskytnuté slevy na dříve dodané zboží, neboť sleva nebyla poskytnuta velko- či maloobchodníkovi, jemuž bylo zboží původně dodáno, ale až další osobě v obchodním řetězci. Jedním z argumentů SDEU pro možnost snížení základu daně u společnosti Elida Gibbs na základě částek vrácených proti předložení obou druhů poukázek byl základní princip fungování DPH – princip neutrality: v každé zemi musí být zboží zatíženo stejnou daní bez ohledu na délku výrobního či distribučního řetězce. Plátcem daně nejsou ti, jejichž povinností je nést břemeno DPH. Jejich povinností je pouze na každém stupni řetězce vybrat daň pro daňovou správu. Aby byla neutralita zachována, funguje systém odpočtů, jenž má zajistit, aby plátcem nebyli daní z přidané hodnoty zatěžováni. SDEU pak rozhodl ve světle těchto úvah.

(28) Za okolností, jako jsou ty v hlavním řízení, obdrží výrobce, který vrací hodnotu poukázek maloobchodníkovi nebo přímo konečnému spotřebiteli, z ukončené transakce částku odpovídající