

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK

DPH

403/29.05.13 Poskytnutí nepřímého bonusu od zahraničního výrobce zboží

Předkládají: Ing. Bohumil Voženílek, daňový poradce ev.č.1709
Ing. Dagmar Sedláková, daňový poradce ev.č.80

Předkladatelé děkují panu Ing. Stanislavovi Krylovi, daňovému poradci ev.č.3353, za spolupráci při dopracování textu tohoto příspěvku a při projednávání obsahu příspěvku na jednání s GFŘ.

1. Účel příspěvku

Tento příspěvek volně navazuje na dřívější příspěvky KOOV č. 340/14.09.11 Nepřímé bonusy a č. 350/14.12.11 Bonusy poskytované finálním zákazníkům, které se, podle našeho názoru, zabývaly opravou základu daně a opravou výše daně podle § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), resp. opravou odpočtu daně podle § 74 ZDPH, při poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů, resp. jejichž závěry lze aplikovat na poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů. Tento příspěvek se zabývá režimem DPH při **poskytování „přeshraničních“ nepřímých bonusů**, a to konkrétně množstevních bonusů poskytovaných zahraničním výrobcem zboží přímo tuzemskému prodejci zboží na základě množství/objemu odebraného zboží tuzemským prodejcem zboží od tuzemského distributora výrobce zboží.

Účelem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na postup při **aplikaci DPH v situaci, kdy je zahraničním výrobcem zboží** (společnost z 3. země; osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku) **poskytován tuzemskému prodejci množstevní bonus** za zboží výrobce, které prodejce odebírá od tuzemského distributora zboží výrobce. Cílem tohoto příspěvku **je sjednocení názorů na opravu odpočtu daně** podle § 74 ZDPH na straně tuzemského prodejce.

Pojem **nepřímý bonus** použitý pro účely tohoto příspěvku vychází z dále popsané situace, kdy je bonus poskytován jinému subjektu v obchodním (distribučním) řetězci (prodejci), než přímému odběrateli zboží (distributorovi) od zahraničního výrobce.

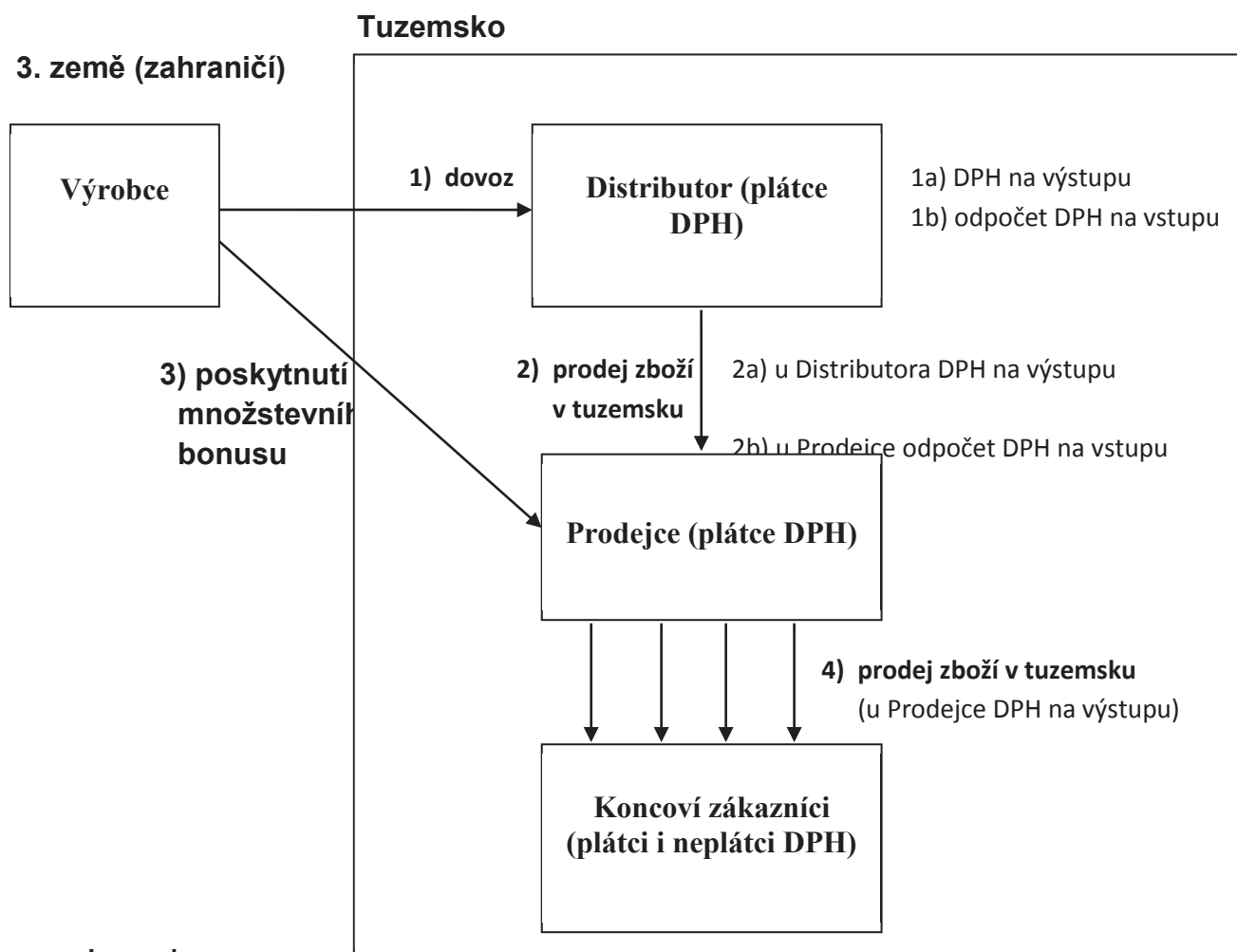
Pojem **množstevní bonus** použitý pro účely tohoto příspěvku vychází z dále popsané situace, kdy je množstevní bonus poskytován zahraničním výrobcem zboží tuzemskému prodejci zboží v závislosti na objemu odebraného (nakoupeného) zboží tuzemským prodejcem od tuzemského distributora, tj. existuje vazba mezi výpočtem výše (částky) poskytnutého množstevního bonusu od zahraničního výrobce zboží a objemem nakoupeného zboží tuzemským prodejcem od tuzemského distributora.

2. Popis situace

Tuzemský prodejce zboží (plátce DPH; dále jen „Prodejce“) odebírá/nakupuje od tuzemského distributora zboží (plátce DPH; dále jen „Distributor“) zboží, které Distributorovi dodává/prodává zahraniční výrobce zboží (dále jen „Výrobce“).

Výrobce neuplatňuje žádnou DPH na výstupu, protože z jeho pohledu se jedná o vývoz ze třetí země do Evropské unie. Distributor vystavuje Prodejci za odebrané/nakoupené zboží daňové doklady, na kterých uplatňuje DPH na výstupu. Prodejce uplatňuje na základě daňových dokladů vystavených Distributorem nárok na odpočet DPH na vstupu v plné výši. Prodejce prodává zboží v maloobchodních prodejnách (a např. i přes internet, případně dalšími prodejními „kanály“) koncovým zákazníkům, kterými jsou fyzické i právnické osoby, plátcí i neplátcí DPH.

Orientační schéma distribučního řetězce zboží je následující:



Legenda:

- 1) Dovoz zboží Distributorem od zahraničního Výrobce do tuzemska.
 - 1a) Distributor přizná DPH v tuzemsku podle § 23 ZDPH.
 - 1b) Distributor uplatní nárok na odpočet DPH (přiznané podle 1a) podle § 72 a násl. ZDPH.
- 2) Prodej zboží Distributorem Prodejci v tuzemsku.
 - 2a) Distributor přizná DPH v tuzemsku podle § 21 ZDPH.
 - 2b) Prodejce uplatní nárok na odpočet DPH (účtované Distributorem) podle § 72 a násl. ZDPH.

- ¹ V dané třetí zemi vůbec nemusí být vybírána nepřímá daň obdobného charakteru, jako je DPH
- 3) Poskytnutí nepřímého množstevního bonusu zahraničním Výrobce Prodejci.
 - 4) Prodej zboží Prodejcem koncovým zákazníkům v tuzemsku
(Prodejce uplatní DPH na výstupu podle § 21 ZDPH).

Příklad:

Výrobce neuplatňuje žádnou DPH.

Distributor nakupuje (dovází) zboží od Výrobce. Distributor v tuzemsku přiznává DPH podle § 23 ZDPH a současně uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH. Uvažujme např., že Distributorem přiznaná DPH při dovozu činí 80, uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu činí rovněž 80.

Distributor dodává zboží v tuzemsku Prodejci. Distributor uplatňuje DPH na výstupu podle § 21 ZDPH. Prodejce uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH. Uvažujme např., že DPH na výstupu uplatněné Distributorem činí 100, uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu u Prodejce činí rovněž 100.

V uvažovaných případech (částkách) je přiznaná DPH na výstupu i uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu u Distributora i Prodejce v celkovém výsledku stejný. Podle našeho názoru je v této situaci, v řetězci Výrobce-Distributor-Prodejce, **dodržen princip neutrality výběru DPH v tuzemsku**. V situaci, kdy všechny subjekty v řetězci mají plný nárok na odpočet DPH, je uplatňován odpočet DPH přesně v té výši, v jaké byla daň odvedena na předchozím stupni.

Prodejce prodává zboží koncovým zákazníkům. Z tohoto prodeje odvádí Prodejce DPH na výstupu. Tato DPH je vlastní daňovou povinností Prodejce z prodeje zboží v tuzemsku. V souladu s bodem 24 případu C-317/94 Elida Gibbs je tak základ daně, sloužící pro výpočet DPH vybíranou správcí daně, roven (tj. nepřevyšuje) úplatu skutečně placenou konečným zákazníkem.

Po skončení určitého období (zpravidla kalendářního roku) **poskytuje Výrobce přímo Prodejci množstevní bonus** (obchodně nazýváno „cash discount“) **za objem odebraného/nakoupeného zboží Prodejcem od Distributora**. Množstevní bonus poskytuje přímo Výrobce Prodejci, tj. v distribučním řetězci zboží, avšak bez „účasti“ Distributora. Dohoda o výši a sjednání množstevního bonusu se uskutečňuje pouze mezi Výrobce a Prodejcem **bez vědomí a podílu Distributora**. Distributor nemá informace o výši poskytnutého bonusu Výrobce přímo Prodejci ani žádné doklady, na základě kterých by se dozvěděl o výši množstevního bonusu poskytnutého Výrobce Prodejci. Distributor nemá k dispozici ani jakékoliv doklady, na základě kterých by byl povinen provést opravu základu daně a opravu výše daně podle § 42 ZDPH původně přiznané při dovozu zboží od Výrobce podle § 23 ZDPH a/nebo opravu odpočtu podle § 74 ZDPH původně uplatněného nároku na odpočet DPH na vstupu podle § 72 a násl. ZDPH, resp. v souvislosti se změnou celní hodnoty dováženého zboží od Výrobce.

Poznámka 1:

U množstevního bonusu se v daném případě **nejedná o poskytnutí služby** v dikci ZDPH. Jako protihodnotu za množstevní bonus neposkytuje Prodejce Výrobci žádné protislužby (plnění). Ze strany Prodejce se nejedná ani o poskytnutí služby do zahraničí, za kterou by byla Výrobce Prodejci poskytována úplata. Dodáváme, že Prodejce v rámci samostatných obchodních smluv poskytuje Výrobci služby

(reklamní, marketingové apod.), které Prodejce samostatně Výrobci fakturuje, a to v příslušném režimu DPH, zejména podle § 9 odst. 1 ZDPH.

Poznámka 2:

Množstevní bonus je poskytnut/uhrazen Výrobce Prodejci bankovním převodem na základě **Prodejce vystavené faktury Výrobci** (která není daňovým dokladem). Fakturu Prodejce vystavuje Výrobci poté, co mu Výrobce oznámí výši přiznaného množstevního bonusu.

Poznámka 3:

Distributor se neúčastní poskytnutí množstevního bonusu Výrobce Prodejci ani nezná výši poskytnutého množstevního bonusu Výrobce Prodejci a nemá ani možnost do přiznání a výše množstevního bonusu jakkoliv zasahovat, či se na něm podílet (viz již výše popis situace).

Poznámka 4:

Množstevní bonus je příjmem/výnosem nebo snížením nákladů nebo nákupních cen zboží Prodejce. Prodejce není Výrobce zavázán ani se sám žádným způsobem nezavazuje tento množstevní bonus poskytnout Distributorovi ani koncovým zákazníkům.

3. Právní stav

Dále námi uvedený návrh řešení vychází ze ZDPH, ve znění zákona č. 502/2012 Sb., s účinností od 1.1.2013 (dále jen „ZDPH“).

Podle § 74 odst. 1 věty první ZDPH je plátce povinen provést opravu odpočtu daně, pokud dojde k opravě základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH. Výrobce ani Distributor neopravují základ daně ani výši daně. Distributor nemá pro takovou opravu žádné informace a pro Výrobce neexistuje ani základ daně, ani daň samotná. Ani gramatickým výkladem ZDPH tedy nejsou naplněny podmínky pro postup podle § 74 odst. 1 ZDPH.

Podle § 42 ZDPH plátce opraví základ daně a výši daně v případech, které jsou v § 42 uvedeny. Mj. z těchto ustanovení ZDPH vycházely závěry KOOV č. 340 a č. 350. Jsme názoru, že při řešení situace popsané v bodě 2. nelze použít závěry, resp. stanoviska GFŘ, z příspěvků KOOV č. 340 a č. 350, které se týkaly, podle našeho názoru, poskytování „tuzemských“ nepřímých bonusů. Současně jsme názoru, že na námi navržené řešení **nelze přímo aplikovat ani rozsudky SDEU**, na základě kterých byly přijaty závěry k příspěvkům KOOV č. 340 a č. 350 (rozsudky C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo), a to zejména **z následujících důvodů:**

- Rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo se podle našeho názoru týkaly jiné situace, než jak je námi popsána v bodě 2. tohoto příspěvku. Uvedené rozsudky řešily otázku, zda si Výrobce může snížit DPH původně uplatněnou na výstupu, a s tím související dopady v celém obchodním řetězci.

¹ Jak vyplývá z § 1 ZDPH, legislativní zkratka daň zahrnuje daň upravenou ZDPH. Na vývoz zboží Výrobce ze třetí země ZDPH nijak nedopadá a nemůže tedy upravovat ani základ daně, ani její výši.

Protože v popsané situaci v bodě 2. Výrobce žádnou DPH na výstupu neodvedl, Výrobce žádnou DPH na výstupu nemůže snižovat, a tím ani nemohou nastat dopady vyvolané snížením této daně v daném obchodním řetězci.

- Tento závěr v plném rozsahu dopadá na obavu ze systematické ztráty daňových příjmů, kterou vyjádřilo Německo a Velká Británie při projednávání případu C-427/98 Komise vs. Německo, a kterými se zabýval Soudní dvůr EU v bodech 61 až 66 svého rozsudku. Rozdíl je i v tom, že oproti situaci popsané v bodě 2. tohoto příspěvku není bonus přenášen na finální zákazníky prostřednictvím slevových kupónů či jinak.
- SDEU se v rozsudcích C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, podle našeho názoru, vyjádřil k principu neutrality DPH v tom smyslu, že princip neutrality DPH musí být zachován v distribučním řetězci zboží s tím, že plnou daňovou povinnost má nést koncový zákazník/spotřebitel. Podle našeho názoru tak z uvedených rozsudků SDEU vyplývá, že SDEU měl na mysli princip neutrality při výběru DPH (daně), nikoliv neutralitu základů daně.

Situace popsaná v bodě 2. tohoto příspěvku je, podle našeho názoru, odlišná od skutečnosti a předpokladů, ze kterých vycházely rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, a závěry KOOV č. 340 a č. 350. Podle našeho názoru je tato situace odlišná v tom smyslu, že součástí distribučního řetězce je subjekt, který **nemůže současně s opravou základu daně provést opravu výše daně**, čímž by došlo, v případě, že by byl Prodejce povinen postupovat podle judikátů SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. podle závěrů KOOV č. 340 a č. 350, k **porušení principu neutrality při výběru DPH (daně)** v tuzemsku (stát by vybral na DPH na výstupu více, než kolik by umožnil nárok na odpočet DPH na vstupu – viz dále příklad).

Uvažujme např., že přijetím množstevního bonusu od Výrobce by byl Prodejce povinen provést opravu odpočtu podle § 74 odst. 1 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění od Distributora, u kterých uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 100 (viz výše v popisu situace) např. na částku 90, tj. **oprava odpočtu ve výši -10**.

Podle našeho názoru by tím došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v distribučním řetězci v tuzemsku, kdy **Distributor by odvedl v tuzemsku DPH na výstupu 100**, avšak **Prodejci by**, při přímém uplatnění rozsudků SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěrů KOOV č. 340 a č. 350, **vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu**, po provedené opravě odpočtu, pouze **ve výši 90**. To by, podle našeho názoru, vedlo k porušení principu neutrality ve výběru DPH (daně) v tuzemsku, protože ani Výrobce ani Distributor nemohou provést opravu výše DPH na výstupu v tuzemsku na výslednou částku 90. To by vedlo k situaci, kdy by stát vybral na DPH na výstupu 100, ale nárok na odpočet DPH na vstupu by celkově, v rámci distribučního řetězce, přiznal pouze ve výši 90.

System odpočtu DPH je vytvořen za účelem, aby obchodník byl zbaven zcela zátěže DPH placené v rámci jeho ekonomické aktivity. Společný systém DPH tak zaručuje neutrální zdanění všech ekonomických činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za předpokladu, že tyto činnosti jsou předmětem daně (viz bod 24 případu C-438/09 Boguslav Dankowski). Tento základní princip fungování DPH by byl v námi

uvažovaném distribučním řetězci zboží narušen, neboť plátci v řetězci by nebyli zcela zbaveni zátěže DPH (DPH ve výši 10 by je nadále zatěžovala).

Dále by byl porušen princip definovaný Soudním dvorem EU v bodech 19, 22 a 23 případu C-317/94 Elida Gibbs, podle kterého je základ daně, sloužící pro výpočet DPH vybírané správci daně, roven (tj. nepřevyšuje) výši úplaty skutečně placené konečným zákazníkem.

Z výše uvedených důvodů jsme názoru, že na případ popsany v tomto příspěvku **nelze uplatnit přímé postupy podle rozsudků SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěry KOOV č. 340 a č. 350**, o úpravě základu daně a opravě výše daně při poskytnutí nepřímých bonusů.

4. Návrh na řešení

Podle našeho názoru se **na Prodejce povinnost provést opravu odpočtu daně**, kterou uplatnil při nákupu zboží od Distributora, podle § 74 odst. 1 ZDPH, a to v situaci popsané v bodě 2., kdy je poskytovatelem množstevního bonusu Prodejci přímo Výrobce, který je zahraniční osobou, **nevztahuje**. Podle našeho názoru by touto povinností došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v distribučním řetězci v tuzemsku (číselně vyjádřeno viz výše).

Současně jsme názoru, že se v daném případě nejedná o režim opravy základu daně a opravy výše daně podle § 42 ZDPH (např. pro dovoz zboží podle § 42 odst. 6 ZDPH), neboť Prodejce není dovozcem zboží, který při dovozu zboží uplatnil DPH na výstupu a nárok na odpočet DPH na vstupu, a nemůže být tudíž povinen provést opravu základu daně a výše daně podle § 42 ZDPH na výstupu, ani opravu odpočtu podle § 74 odst. 1 ZDPH), aby byl princip neutrality při výběru DPH v tuzemsku zachován.

Závěr k bodu 4.

S ohledem na výše uvedené argumenty jsme názoru, že v situaci popsané v bodě 2. **není Prodejce povinen při přijetí množstevního bonusu přímo od Výrobce provést opravu původně uplatněného odpočtu DPH na vstupu**, kterou uplatnil jako nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (za nákup zboží) od Distributora, podle § 74 odst. 1 ZDPH. Jsme názoru, že na danou situaci nelze přímo aplikovat rozsudky SDEU C-317/94 Elida Gibbs a C-427/98 Komise vs. Německo, resp. závěry KOOV č. 340 a č. 350, týkající se nepřímých bonusů. Jsme názoru, že jejich aplikací by došlo k porušení principu neutrality při výběru DPH (daně) v tuzemsku.

5. Závěr

Závěr k bodu 4. prosíme ze strany GFR potvrdit, případně uvést jiný názor.

Názor, resp. stanovisko GFR k závěrům příspěvku doporučujeme zveřejnit odpovídajícím způsobem v zápisu z koordinačního výboru.

Stanovisko GFR

Souhlas s předkladateli v tom smyslu, že na popsáný případ nejsou rozsudky SDEU Elida Gibbs C-317/94 a C-427/98 Komise v. Německo zcela případné. V nich šlo primárně o řešení dopadu nepřímého bonusu na Výrobce (jeho práva a povinnosti na DPH). V rozsudku C-427/98 Komise v. Německo jsou dotčeny i určité konsekvence stran souvisejícího nároku na odpočet a to zejména skrze výchozí zásadu neutrality DPH.

Při aplikaci úvah vyslovených soudem v dotčených rozhodnutích je nutné dojít obecně k závěru, že tzv. nepřímý bonus sebou zpravidla nese i možnost snížit daň na výstupu a to na straně dotčené poskytnutím takového bonusu. Zrcadlově pak je zcela v souladu se zásadami DPH, aby příjemce takového nepřímého bonusu byl povinován k odpovídající úpravě (snížení) odpočtu daně na vstupu.

V řešeném případě však, je-li výrobce zboží zahraničním subjektem (vývozcem), neobsahuje cena zboží ve státě, ze kterého bylo zboží odesláno, prvek DPH. Na straně tohoto výrobce, který je dotčen poskytnutím bonusu (poskytuje ho), tak nedochází ke snížení daně na výstupu. Možnost/povinnost opravy základu daně a výše daně na výstupu nedopadá pak v popsáném případě ani na distributora (dovozce). Nedochází-li v souvislosti s poskytnutím určitého peněžního plnění (zde tzv. nepřímého bonusu na základě dosaženého prodeje) ke snížení daně na výstupu, není důvodné snižovat při přijetí předmětné částky prodejcem ani odpočet daně. Zopakovat možno, že uvedený závěr platí pouze v situacích, je-li u poskytnutí nepřímého bonusu zcela vyloučeno, aby v souvislosti s jeho poskytnutím mohlo dojít ke snížení daně na výstupu.

Závěrem doplňujeme, že výše uvedené vychází mj. i z toho, že v popsáném případě se nemá jednat a nejedná o poskytnutí služby. Vyhodnocení tohoto je však nutno řešit individuálně. Posouzení částky přijaté prodejcem od zahraničního výrobce jako protiplnění za poskytnutou službu např. takto ještě nemusí vylučovat oddělená fakturace služeb podpory prodeje (reklamní, marketingové apod.) na základě samostatných obchodních smluv. Dané posuzování však není předmětem příspěvku a proto je zde pro zjednodušení bez dalšího vycházeno z toho, že by se o službu nejednalo.