

# **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 27. 1. 2021**

## **DPH**

### **571/27.01.21 Uplatňování DPH u kompenzace za nespotřebovaný materiál**

Předkládají: Ing. Václav Pačesný, daňový poradce č. osv. 2987  
Ing. Aneta Šejvlová, daňový poradce č. osv. 5570

#### **Použité zkratky:**

**SDEU** – Soudní dvůr Evropské unie

**ZDPH** – zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

### **1. Účel příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění a sjednocení výkladu ve věci uplatnění DPH v situaci, kdy je předmětem daně kompenzace ze strany zákazníka za nespotřebovaný materiál při ukončení výrobního procesu.

### **2. Popis situace**

Výrobce zboží (dále jen „Prodávající“) zajišťuje pro zákazníka (dále jen „Kupující“) na základě kupní smlouvy výrobu a dodání výrobků na základě detailní specifikace výrobku Kupujícím. Kupující specifikuje nejen výrobek, ale i základní výrobní postup a komponenty, ze kterých se má výrobek smontovat (vyrobit). Prodávající je na základě kupní smlouvy povinen se předzásobit materiálem tak, aby dostal požadavkům Kupujícího na dodání výrobků v čase i v kvalitě. V návaznosti na vývoj poptávky po výrobku na trhu se Kupující může rozhodnout výrobu objednaného výrobku ukončit. V důsledku takového rozhodnutí Kupujícího však může Prodávajícímu zůstat nespotřebovaný materiál na skladě. Tento materiál je jak pro Prodávajícího, tak pro Kupujícího dále nevyužitelný a dochází buď k jeho prodeji pod nákupní cenou třetí osobě, nebo k jeho fyzické likvidaci. Prodávající má z kupní smlouvy povinnost pokusit se materiál nejprve prodat na trhu. Kupující je dle kupní smlouvy zavázán kompenzovat Prodávajícímu rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou tohoto materiálu. Materiál, který se nepodaří prodat, se zlikviduje. Tento likvidovaný materiál zůstává ve vlastnictví Prodávajícího, nedochází k převodu vlastnických práv na Kupujícího. Kupující se v kupní smlouvě zavazuje uhradit Prodávajícímu kompenzaci za zlikvidovaný materiál ve výši nákupní ceny zlikvidovaného materiálu. Předmětem tohoto příspěvku je otázka, jakému daňovému režimu DPH tato kompenzace za nespotřebovaný materiál (zlikvidovaný nebo prodaný pod nákupní cenou třetí osobě) podléhá.

### **3. Právní stav**

#### **3.1. Komunitární úprava**

Konkrétně uvedenou situací se SDEU nezabýval, lze však vycházet z ustálené judikatury v oblasti kompenzačních plateb u poskytování služeb při jejich předčasném ukončení či jejich nevyužití (C- 295/17 MEO; C-250/14 Air France-KLM).

Rozhodnutím SDEU v případě C-295/17 MEO soud konstatoval zdanění úplat souvisejících s předčasným ukončením smluvního vztahu z důvodu na straně klienta bez ohledu na to, zda vnitrostátní právo posuzuje tyto úplaty jako náhradu škody či smluvní pokutu. Důležitá je přímá souvislost úplat za předčasné ukončení smlouvy s poskytnutým plněním.

Rozhodnutím SDEU v případě C-250/14 Air France-KLM soud konstatoval zdanění úplat za letenky v případech, kdy cestující letenky nevyužil.

V návaznosti na dříve uvedená rozhodnutí SDEU dovozujeme, že kompenzace nespotřebovaného materiálu je předmětem daně. Je však otázkou, zda se jedná o samostatnou službu, nebo to má být součástí ceny za dodání zboží (výrobků).

### **3.2. Vnitrostátní úprava**

#### ***Předmět daně***

V ustanovení § 2 ZDPH jsou taxativně vyjmenovány činnosti, jež jsou předmětem daně. Činnosti, které nejsou uvedeny v tomto ustanovení, nejsou předmětem daně. Předmětem daně tedy například není ani náhrada škody nebo smluvní pokuta. Dle ustanovení § 2913 zákona č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník v případě porušení povinností plynoucích ze smlouvy je povinna jedna strana nahradit druhé straně škodu vzniklou porušením smlouvy. Domníváme se, že v tomto případě se nejedná o porušení povinností plynoucích ze smlouvy, jelikož smlouva danou situaci dopředu předjímá, čili se nejedná o náhradu škody ani smluvní sankci, která by nebyla předmětem daně, a naopak kompenzace nespotřebovaného materiálu je předmětem daně.

#### ***Kompenzace nespotřebovaného materiálu jako poskytnutí služby***

Prodávající se zavázal mít k dispozici určitou úroveň skladové zásoby materiálu a strpět likvidaci nespotřebovaného materiálu nebo jeho prodej pod nákupní cenou třetí osobě při ukončení výrobního programu. Kupující se naopak zavázal k úhradě (kompenzaci) nákladů souvisejících s nespotřebovaným materiálem. Dle ustanovení § 14 odst. 1 písm. d) ZDPH se poskytnutím služby rozumí také zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Kompenzaci nespotřebovaného materiálu lze považovat za samostatné plnění, které je poskytnutím služby a v návaznosti na toto začlenění odvozovat konkrétní režim pro zdanění s ohledem na registraci k dani z přidané hodnoty Kupujícího a další podmínky ZDPH (poskytnutí služby v tuzemsku, do EU či do třetí země).

#### ***Kompenzace nespotřebovaného materiálu jako součást úplaty dodávaných výrobků***

V návaznosti na § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Otázkou je, zda lze

považovat kompenzaci nespotřebovaného materiálu za navýšení ceny původního plnění dodání výrobků (zboží) a přistoupit v souladu s § 42 odst. 1 písm. f) ZDPH k opravě základu daně za dodané výrobky (zboží) prostřednictvím opravného daňového dokladu (vrubopisu). Pokud ano, je další otázkou, jak postupovat při stanovení základu daně a přiřazení hodnoty nespotřebovaného materiálu jednotlivým původním plněním dodání výrobků (zboží) a jejich režimu DPH v případech, kdy například některá plnění byla zdanitelným dodáním zboží v tuzemsku a jiná osvobozeným dodáním zboží do EU či vývozem zboží. Předpokládáme, že v tomto případě lze aplikovat ustanovení § 36 odst. 9 ZDPH, kdy se pro uskutečněná plnění stanoví celková cena, která zahrnuje dodání zboží s různými sazbami daně, případně osvobozená plnění od daně, základ daně se pro jednotlivá zdanitelná plnění stanoví v poměrné výši odpovídající poměru cen určených podle právních předpisů upravujících oceňování majetku jednotlivých plnění k celkovému součtu těchto určených cen. V praxi se toto ustanovení aplikuje zejména při převodu nemovitých věcí.

### ***Kompenzace ztráty z prodeje materiálu***

Pokud se při ukončení výrobního programu podaří nespotřebovaný materiál prodat externím zájemcům o tento materiál (třetím osobám), Kupující v souladu se svým závazkem z titulu kupní smlouvy uhradí Prodávajícímu kompenzaci ve výši rozdílu mezi kupní a prodejní cenou tohoto materiálu, neboť v těchto případech zpravidla dochází k prodeji materiálu výrazně pod jeho nákupní cenou. Pokud by tato kompenzace nebyla považována za samostatné plnění (službu), ani za součást ceny prodaných výrobků, nabízí se varianta, aby tato kompenzace byla připočtena k základu daně za prodaný materiál a zdaněna ve stejném režimu DPH, ve kterém je zdaňován samotný prodej tohoto materiálu třetí osobě.

### ***Služba nebo zboží?***

Úplaty spojené s předčasným ukončením služby, či úplaty spojené s nečerpáním objednané služby, jsou v návaznosti na výše uvedenou judikaturu SDEU považovány z pohledu DPH za dodání této služby. Zde se nabízí použití analogie s výše zmíněným řešením služeb také na případ dodání zboží, tzn. že kompenzace za zlikvidovaný materiál placené podle kupní smlouvy by měly být součástí ceny (základu daně) za prodej výrobků. Vzhledem k tomu, že výše této kompenzace je známa až po ukončení výrobního programu, tedy až poté, co byly všechny výrobky již dodány, znamenalo by to dodatečné navýšení ceny výrobků (vystavení vrubopisů).

Je však otázkou, zda je možné k této analogii mezi úplatou spojenou s předčasným ukončením služby a kompenzací za zlikvidovaný materiál na základě kupní smlouvy na dodání výrobků (zboží) vůbec přistoupit, zda odlišné definice plnění v případě služeb a zboží takovou analogii umožňují nebo naopak vylučují.

Definice plnění pro případ dodání zboží a poskytnutí služby se liší. Zatímco při dodání zboží je plnění definováno samostatně pro každý jednotlivý případ dodání zboží, definice plnění při poskytnutí služby je výrazně širší povahy a jedno plnění může být u služeb například poskytováno kontinuálně několik dní, měsíců, či let. Přičemž definice toho, co je považováno za službu, je rovněž poměrně široká (všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, včetně věcného břemene, závazání se k povinnosti zdržet se určitého jednání, strpět určité jednání či situaci, ...).

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že na rozdíl od výše zmíněných judikátů u služeb nelze výše popsaný případ kompenzací za nespotřebovaný materiál automaticky přiřadit k „hlavnímu“ plnění podle kupní smlouvy, tedy k předchozím dodávkám výrobků (zboží), a proto by měl být považován za samostatné plnění službového charakteru.

#### 4. Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad ve smyslu výše uvedeného, aby byla zajištěna alespoň minimální právní jistota výrobců při zdaňování kompenzací za nespotřebovaný materiál ze strany zákazníků.

#### **Stanovisko GŘ**

*GŘ k uvedenému uvádí, že příspěvek je velmi obecný a neobsahuje jasný závěr, co vlastně předkladatelé navrhují, a jak by mělo být k danému případu přistoupeno.*

*Předně je nutné zdůraznit, že Soudní dvůr EU mj. stanovil, že pokud jde o hodnotu smluvních ujednání v rámci kvalifikace plnění jako zdanitelného plnění, je třeba připomenout, že zohlednění hospodářské a obchodní reality je základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek C-653/11 Newey, bod 42 a citovaná judikatura).*

*Dále je nutné uvést, že z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112/ES předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (v tomto smyslu viz např. rozsudek C-283/12 Serebryannay vek, bod 37 a citovaná judikatura). Z předložených okolností příspěvku mj. plyne, že mezi Prodávajícím a Kupujícím existuje právní ujednání (vztah) na dodání zboží, které vyžaduje určitou mírou předzásobením Prodávajícím, přičemž existuje smluvní ujednání, které řeší následky toho, pokud tyto zásoby zůstanou nespotřebovány (takové ujednání je reálně ekonomicky zdůvodnitelné). „Likvidace“ takových zásob dle příspěvku může nastat formou prodeje nespotřebovaných zásob a finanční kompenzací do pořizovací hodnoty zásob, nebo formou faktické likvidace zásob, přičemž Kupující i v tomto případě toto kompenzuje Prodávajícímu. Smluvní ujednání stanoví odměnu pro Prodávajícího od Kupujícího za službu „likvidace“ zásob a nezáleží, jakým způsobem bude nakonec provedena, zda formou prodeje pod kupní cenou nebo fyzickou likvidací (dále jen služba „likvidace“). Za těchto okolností se má za to, že jsou splněny podmínky poskytnutí služby za úplatu.*

*V tomto ohledu je ještě nutné zdůraznit, že službu likvidace není možné považovat za službu poskytnutou dle § 14 odst. 1. písm. d) ZDPH tedy za zdržení se /strpění určitého jednání nebo situace. Z informací poskytnutých v příspěvku se v zásadě jedná o službu ve smyslu § 14 odst. 1 věty první ZDPH. Prodávající se v tomto ohledu ničeho nezdržuje nebo netrpí určitou situací.*

