

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 29. 10. 2020**DPH****566/09.09.20 Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – vědomostní test**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osv. 3353
Ing. Jakub Kašuba, daňový poradce, číslo osv. 5380

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění aplikace institutu opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky dle § 46 zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, o dani z přidané hodnoty („ZDPH“), a to zejména s ohledem na vědomostní test u věřitele definovaný v § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Jako příklady, kdy by nejasnost vyplývající z tohoto ustanovení (jak bude popsána níže) mohla působit významné interpretační problémy, lze uvést různé typy smluv o přenechání zboží k užití (operativní leasing) či smlouvy o dílo.

1. Oprava základu daně v případě nedobytné pohledávky – obecná ustanovení

§ 46 odst. 1 stanoví výčet situací, ve kterých je věřitel oprávněn provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky. Jedná se o situace, kdy je velmi pravděpodobné, že předmětné zdanitelné plnění zůstane definitivně nezaplacené.

§ 46 odst. 3 naopak stanoví případy, kdy nelze opravu základu daně provést. Dle písmena **f)** tohoto ustanovení lze za jeden z těchto případů považovat situaci, kdy: „*věřitel nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby věděl, že zdanitelné plnění nebude řádně zaplacené, nebo to s přihlédnutím k okolnostem obchodního vztahu, na základě kterého bylo poskytnuto zdanitelné plnění, vědět měl a mohl, pokud by v průběhu obchodního vztahu postupoval s péčí odpovídající péči řádného hospodáře*“.

Důvodová zpráva k ustanovení §46 odst. 3 mj. uvádí, že „*provedení opravy základu daně je podmíněno dobrou vírou věřitele v řádné zaplacení zdanitelného plnění. Řádným zaplacením se přitom rozumí úhrada zdanitelného plnění podle sjednaných platebních podmínek, tj. zejména ve sjednané výši a době. Předpokladem dobré víry je obezřetnost dodavatelů zboží a poskytovatelů služeb v obchodních vztazích, znamenající mimo jiné posuzování obchodník rizik, včasnou identifikaci rizikových odběratelů (potenciálních dlužníků) a včasný aktivní postup dodavatelů v případě existujícího prodlení jejich odběratelů při úhradě splatných pohledávek, což jsou atributy, předpokládané při péči řádného hospodáře.*“

Důvodová zpráva se vyjadřuje pouze k druhé části ustanovení § 46 odst. 3 písm. f) (dále jen „Předmětné ustanovení“), dle názoru předkladatelů však již neposkytuje vodítko k tomu, jak prakticky přistupovat k vyhodnocení dobré víry „nejpozději k datu dodání zboží nebo poskytnutí služby“. Zatímco datum dodání zboží většinou nebude činit problém a bude se shodovat s okamžikem, kdy dochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem nebo s okamžikem, se kterým zákon o DPH spojuje fikci dodání zboží (např. typicky okamžik předání věci do užívání ve smyslu § 13 odst. 3 písm. c) zákona o DPH), v případě služeb to nemusí být tak zjevné.

Zákon o DPH totiž v § 21 odst. 3 rozlišuje, kdy se zdanitelné plnění ve formě služby považuje za uskutečněné a kdy je služba poskytnutá¹. Vystavení daňového dokladu nelze ztotožnit s poskytnutím služby. Zdanitelné plnění, kterým je poskytnutí služby se sice z pohledu DPH považuje za uskutečněné vystavením daňového dokladu, ale služba v tomto okamžiku ještě poskytnuta není (pokud by poskytnuta byla, nebylo by nutné zavádět fikci uskutečnění zdanitelného plnění vystavením daňového dokladu).

Podobně tomu bude u dílčích plnění dle § 21 odst. 7 zákona o DPH, kdy se dílčí zdanitelné plnění sice považuje za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě, ale za poskytnutou službu je možné ho považovat, až když uplyne sjednaná lhůta každého jednotlivého dílčího plnění.

2. Aplikace obecných ustanovení – dodání zboží nebo poskytnutí služby

Níže uvádíme aplikaci Předmětného ustanovení na některé typy plnění.

(i) Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. a) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, dodavatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přechodu práva nakládat s tímto zbožím jako vlastník na kupujícího. Pokud v tomto okamžiku dodavatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

(ii) Poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 3 ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, poskytovatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku poskytnutí služby. Pokud v tomto okamžiku poskytovatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

(iii) Dodání zboží – DUZP dle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pokud dochází k jedinému zdanitelnému plnění (převzetí díla až po zhotovení). Zhotovitel (věřitel) je za této situace povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku převzetí díla. Pokud v tomto okamžiku zhotovitel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

Pokud však dochází k předání díla po částech, vznikají dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení (tyto jsou popsány v části „*Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle §21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)*“ níže).

(iv) Finanční leasing – DUZP dle § 21 odst. 1 písm. c) ZDPH

Tato situace nepředstavuje praktické potíže, pronajímatel (věřitel) je povinen vyhodnotit schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku přenechání zboží k užívání ve

¹ Při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu.

smyslu § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Pokud v tomto okamžiku pronajímatel věděl nebo mohl vědět, že zákazník nezaplatí, nebude mít jako věřitel později možnost (z tohoto titulu) opravit základ daně.

(v) Dodání zboží / poskytnutí služby – DUZP dle § 21 odst. 7 ZDPH (dílčí plnění)

Smlouva, dle které věřitel plní své povinnosti po dílčích částech, představuje dle názoru předkladatelů praktické potíže při aplikaci Předmětného ustanovení.

Příkladem může být již výše uvedená smlouva o dílo nebo smlouva o operativním pronájmu, v souladu s kterou pronajímatel předá předmět leasingu uživateli (nájemci), a ten se zaváže poskytovat úplatu v dílčích částkách dle splátkového kalendáře po dobu nájmu předmětu leasingu.

Pronajímatel (obdobně jako u smluv o finančním leasingu) vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy (přenechání zboží k užívání), samotná dílčí plnění dle smlouvy se uskutečňují automaticky (na základě splátkového kalendáře).

Den poskytnutí služby ve formě dílčího plnění patrně nelze ztotožnit s DUZP u dílčího plnění, protože jako DUZP může být ve smlouvě uveden jakýkoliv den (tj. den před zahájením dílčího období, v jeho průběhu či po jeho skončení). Pokud se tedy dílčí plnění budou posuzovat samostatně, za den poskytnutí služby (dílčího plnění) by v souladu s čl. 64 odst. 1 Směrnice o DPH měl být považován poslední den (dílčího) období, ke kterému se splátka vztahuje.

Pronajímatel, který uzavřel s nájemci smlouvy o operativním leasingu, by tedy měl vyhodnotit bonitu klientů v okamžiku uzavření dané smlouvy (respektive předání najaté věci do užívání), nikoli však s každým dílčím plněním. Následně by měl pronajímatel postupovat v průběhu obchodního vztahu s péčí řádného hospodáře, tj. přijímat nezbytná opatření bez prodlení poté, co příjemce plnění přestane plnit své smluvní povinnosti (především platební). Jakýkoliv jiný požadavek na pronajímatele (např. vyhodnocovat bonitu při každém dílčím plnění) by byl zcela neproporcionální (nebylo by možné jej splnit).

(vi) Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu

Problematika uplatnění DPH u předčasného ukončení smlouvy o operativním pronájmu je velmi specifická. Proto ji věnujeme samostatnou kapitolu.

3. Předčasné ukončení smlouvy o operativním pronájmu

3.1. Východiska

Uvažujeme pouze případ smlouvy o operativním pronájmu, tj. pronájmu, který nesplňuje podmínky § 13 odst. 3 písm. c) ZDPH. Smlouva je ukončena předčasně z důvodů na straně nájemce, např. neplnění povinností (zejména platebních).

Takové smlouvy obvykle obsahují ustanovení, podle kterých je nájemce povinen uhradit pronajímateli náhrady, ke kterým se smluvně zavázal, např. všechny budoucí splátky diskontované na současnou hodnotu či další náklady pronajímatele spojené s předčasným ukončením smlouvy.

Dále uvažujeme, že náhrada, která má být nájemcem poskytnuta pronajímateli při předčasném ukončení smlouvy, splní předpoklady stanovené judikaturou SDEU ve věci C-295/17 MEO, C-242/18 UniCredit Leasing a C-43/19 Vodafone Portugal a jako taková bude podléhat DPH.

Soudní dvůr však již neřešil charakter této náhrady, což může mít vliv na okamžik, ve kterém je zboží či služba poskytnuta pro účely Předmětného ustanovení, jak bude pojednáno níže v části k praktické aplikaci obecných ustanovení.

3.2. Charakter náhrady

3.2.1. Náhrada jako samostatné dílčí plnění

Náhrada by mohla být považována za úplatu za samostatné dílčí plnění, a to za právo užívat věc do konce původně sjednané doby pronájmu.

Taková služba by byla poskytnuta v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. V podstatě by se jednalo o poslední dílčí zdanitelné plnění, uskutečněné v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. Pronajímatel by DPH odváděl ze všeho, co jako úplatu za tuto službu obdržel nebo má obdržet. Vzhledem k tomu, že se v podstatě jedná o poslední dílčí zdanitelné plnění, postupovalo by se obdobně jako u bodu (v) výše.

3.2.2. Náhrada jako zvýšení ceny uskutečněných plnění

Alternativně by se náhrada mohla považovat za zvýšení ceny již uskutečněných dílčích plnění, tj. pravidelných splátek leasingu od začátku nájmu do jeho předčasného ukončení. Tomuto výkladu svědčí bod 39 případu C-43/19 Vodafone Portugal, kde je uvedeno, že *„Uvedené částky musí být tedy považovány za součást ceny za službu, kterou se poskytovatel zavázal poskytovat zákazníkům, která je zpětně zahrnuta do výše měsíčních částek v případě, že tito zákazníci nedodrží dobu vázanosti.“* Pronajímatel by tak měl povinnost opravit základ daně v souladu s § 42 ZDPH, dle kterého se oprava základu daně považuje za samostatné zdanitelné plnění. Z hlediska administrativní zátěže považujeme za nejvhodnější způsob rovnoměrné časové rozložení náhrady k již uskutečněným plněním (samozřejmě s ohledem na časové limity dle § 42 odst. 8 zákona o DPH).

Dále navrhuje, aby bylo umožněno plátcům, kteří do doby zveřejnění tohoto příspěvku postupovali jinak (např. o závěrečnou platbu (náhradu) navýšili jen poslední splátku), tento postup zachovat. Ze strany správce daně nebude tento postup rozporován za předpokladu, že se ze strany plátce nejedná o zneužívající jednání.

I když zákon zavádí fikci samostatného zdanitelného plnění, fakticky by se jednalo o navýšení ceny jednotlivých dílčích plnění od začátku nájemního vztahu po jeho ukončení. Pro aplikaci Předmětného ustanovení by bylo třeba určit, kdy služba ve

formě původního dílčího plnění byla poskytnuta, tj. kdy nastal poslední den (dílčího) období, jak je uvedeno výše. Dále by bylo nutné analyzovat, zda při poskytnutí každého jednotlivého dílčího plnění plátce věděl nebo mohl vědět, že dílčí plnění nebude uhrazeno, tj. postupovalo by se jako u budu (v) výše.

4. Závěr - aplikace Předmětného ustanovení

Z úvah uvedených výše vyplývá problém v případě dílčích plnění, která nastávají „automaticky“ a plátce prakticky nemá možnost ovlivnit, zda dílčí plnění bude zapláceno, i když bude jednat s péčí řádného hospodáře. Předkladatelé navrhuji následující postup.

Pronajímatel vyhodnocuje schopnost zákazníka zaplatit v okamžiku uzavření smlouvy, samotná dílčí plnění dle smlouvy se následně uskutečňují automaticky.

Dle názoru předkladatelů by se tak Předmětné ustanovení nemělo aplikovat, pokud plátce jednal s péčí řádného hospodáře a prověřil bonitu nájemce při uzavření nájemní smlouvy a pokud následně sledoval platební morálku nájemce a při identifikaci prodlení s platbou splátek bez otálení učinil v souladu se smlouvou nutná opatření včetně předčasného ukončení smlouvy.

Pronajímatel bude jednat s péčí řádného hospodáře zejména pokud upozorní nájemce na první a každou další nezaplacenou splátku, a následně bude vyvíjet maximální úsilí k tomu, aby první a každá další nezaplacená splátka (do okamžiku předčasného ukončení smlouvy) nezůstaly ze strany nájemce nezaplaceny.

Pokud následně dojde k předčasnému ukončení smlouvy, měla by být pronajímateli umožněna oprava základu daně z náhrady, kterou dále po nájemci požaduje, za obdobných podmínek. Pokud se GFŘ přikloní k variantě samostatného plnění (posledního dílčího plnění uskutečněného ke dni předčasného ukončení smlouvy (viz bod 3.2.1.)), oprava základu daně se bude posuzovat obdobně jako posledních nezaplacených dílčích plnění. Pokud se GFŘ přikloní k navýšení ceny jednotlivých dílčích plnění (viz bod 3.2.2.), oprava základu daně se bude posuzovat podle dílčích plnění, které budou navýšeny.

Stanovisko GFŘ:

Se závěrem předkladatelů souhlas.

Ohledně náhrady za předčasné ukončení smlouvy GFŘ pokládá za správnou variantu 3.2.1. – samostatné (dílčí) plnění uskutečněné ke dni předčasného ukončení smlouvy, tj. ke dni, kdy je služba i poskytnuta.

GFŘ upozorňuje na následující okolnosti.

Zaprvé text zákonného ustanovení zřetelně uvádí, že nemožnost provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky je vázána na dodání zboží nebo poskytnutí služby a nikoli na okolnost, kdy vzniká povinnost přiznat daň

z uskutečněného zdanitelného plnění. Okolnost, kdy vznikla povinnost přiznat daň, je tedy irelevantní pro posouzení, zdali je možné či nemožné provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, jelikož je nutné vycházet z okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Rovněž je nutné uvést, že při předčasném ukončení smlouvy dochází de facto k dodání zboží nebo poskytnutí služby (odměna za dodání zboží nebo za poskytnutí služby za úplatu), čímž by měla být náhrada zdaněna k okamžiku předčasného ukončení smlouvy a jedná se tak v podstatě o poslední samostatné dílčí zdanitelné plnění uskutečněné ke dni předčasného ukončení smlouvy (viz dále OBITER DICTUM).

Zadruhé dle postoje MF je omezení opravy základu daně ve smyslu § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH je vázáno na situaci existence získání daňového zvýhodnění např. ve smyslu rozsudků SDEU C-255/02 Halifax a další, C-653/11 Newey C-251/16 Cussens, C-662/13 Surgicare.

V tomto ohledu je tedy nutné vyjít z celkového posouzení průběhu předmětného vztahu mezi poskytovatelem zdanitelného plnění a jeho příjemcem. Pakliže bude zjištěno, že cílem transakce bylo získání daňového zvýhodnění, pak není věřiteli umožněno provést opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky. V tomto případě si totiž poskytovatel plnění měl být s přihlédnutím zejména k péči řádného hospodáře dobře vědom toho, že mu příjemce plnění nebude schopen požadovanou cenu za zdanitelné plnění uhradit. Nicméně v případě, že dodavatel bude v úvodu smluvního vztahu zkoumat tzv. bonitu zákazníka a z průběhu smluvního vztahu bude bez všech pochybností patrné, že se dodavatel chová jako řádný hospodář, bude moci dodavatel opravit základ daně v případě nedobytné pohledávky ve smyslu § 46 ZDPH, protože není naplněn smysl a cíl ust. § 46 odst. 3 písm. f) ZDPH omezující provedení opravy základu daně v případě nedobytné pohledávky.

OBITER DICTUM

Pro komplexní stanovisko GFŘ je nutné zásadně zdůraznit, že s předkladateli je možné souhlasit v tom, že v případě předčasného ukončení leasingové smlouvy v návaznosti na rozsudky C-295/17 MEO, C-242/18 UniCredit Leasing a C-43/19 Vodafone Portugal lze předčasné ukončení leasingové smlouvy považovat za poskytnutí služby za úplatu, přičemž se tyto rozsudky ve svém jádru nevěnovaly samotnému okamžiku, ke kterému má pronajímatel přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění.

Nicméně tato problematika byla přiměřeně vyřešena např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. října 2016 č. j.: 7 Afs 124/2016 – 35 ve věci I&C Energo a.s. V tomto rozsudku bylo mj. uvedeno (...) Dle § 21 odst. 6 zákona o DPH platí, že při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo, se toto plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části. Nejvyšší správní soud se výkladem tohoto ustanovení (resp. obsahově shodného ustanovení zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) již zabýval a dospěl k závěru, že pro jeho aplikaci není nutné splnění žádných dalších podmínek vyplývajících typicky z práva soukromého, např. sepsání protokolu o předání a převzetí díla, bezvadnost díla aj. Skutečnost, že nebyl sepsán protokol o předání a převzetí díla, představuje toliko porušení soukromoprávní povinnosti a nemá vliv na uskutečnění zdanitelného plnění,

kterým je faktické předání a převzetí díla. V opačném případě by mohlo docházet k účelovému odkládání vzniku daňové povinnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 - 65, ze dne 29. 4. 2005, č. j. 5 Afs 60/2004 - 59, či ze dne 22. 9. 20016, č. j. 5 Afs 74/2005 - 78). Nejvyšší správní soud zcela přitakává žalovanému a krajskému soudu, kteří na základě této judikatury dospěli k závěru, že k faktickému předání díla pro účely DPH došlo dne 14. 4. 2009, tj. dne, kdy došlo k odstoupení od smlouvy, resp. dne kdy se obě strany shodly, že smlouva již nebyla účinná. V tomto okamžiku stěžovatel již neměl faktický přístup k dílu a nemohl na něm provádět žádné další práce. Faktické oprávnění nakládat s dílem tak přešlo na objednatele. Došlo tudíž k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť jeho další realizování již nebylo možné. (...) (bod 39 rozsudku NSS).

Předčasným ukončením leasingové smlouvy tak na pronajímatele zpravidla přejdou zpět veškerá užívací práva k pronajaté věci, čímž již není nájemce oprávněn předmětnou věc jakkoli užívat. Tímto okamžikem tak muselo nejpozději dojít k poskytnutí služby ze strany pronajímatele a k tomuto okamžiku vznikla povinnost přiznat daň pronajímateli. V tomto jednom konkrétním okamžiku (v okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy) byla služba poskytnuta, případné sjednané leasingové splátky se splatností v budoucnu na tom nic nemohou změnit. Jejich budoucí splatnost totiž předčasným ukončením leasingové smlouvy přestala existovat (existuje toliko formálně), přičemž předčasným ukončením leasingové smlouvy jsou veškeré budoucí splátky na základě smluvního vztahu zesplatněny k okamžiku předčasného ukončení leasingové smlouvy. Z těchto okolností tak zřetelně plyne, že den, ke kterému je povinen pronajímatel přiznat daň je právě den předčasného ukončení leasingové smlouvy.

Ve svém důsledku, pokud je v leasingové smlouvě sjednáno, že její předčasné ukončení z důvodu špatné platební morálky, zavazuje nájemce uhradit pronajímateli náhrady, ke kterým se smluvně zavázal (např. všechny budoucí splátky diskontované na současnou hodnotu), je již v okamžiku jejího uplatnění ve své podstatě naplněn vědomostní test u tohoto plnění na počátku smluvního vztahu předpokládány.

Na tento případ se tak vztahuje čl. 63 a čl. 66 první pododstavec písm. a) směrnice o DPH, resp. § 21 odst. 3 ZDPH. V těchto případech nelze využít ustanovení čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH, resp. § 21 odst. 4 a násl. ZDPH.

Předkladateli uváděný bod 39 rozsudku C- 43/19 Vodafone Portugal se vztahoval na situaci, kterou mj. bylo, že společnost Vodafone Portugal byla oprávněna k získání nazpět části nákladů na služby, které poskytla společnost Vodafone Portugal a které se tyto zákazníci zavázali vrátit v případě výpovědi (srov. bod 38 rozsudku). Pak se jeví jako logické, že zohlednění smluvních podmínek podmiňující uhrazení dalších nákladů, a tudíž získaná náhrada nákladů je považována za protihodnotu k poskytnuté službě. Navíc konstatování uvedené v bodě 39 se v kontextu odůvodnění vztahovalo výhradě ke zjištění získaného protiplnění za poskytnutou službu, a tím existencí přímé vazby mezi poskytnutou službou a získanou úplatou, což v konečném důsledku vede k závěru, že předmětná náhrada získaná společností Vodafone Portugal je předmětem daně. V tomto ohledu je nutné ještě reflektovat i bod 49 rozsudku, který zní: V rámci hospodářského přístupu určuje totiž hospodářský subjekt cenu své služby a výši měsíčních částek s ohledem na náklady na tuto službu a minimální dobu trvání smluvního závazku. Jak bylo uvedeno v bodě 39 tohoto rozsudku, částka dlužná v

případě předčasného ukončení smlouvy výpovědí musí být považována za nedílnou součást ceny, kterou se zákazník zavázal zaplatit poskytovateli za plnění jeho smluvních závazků (důraz přidán GFR).

Rovněž je nutné uvést, že obdobnou oblastí zjištěné přímé vazby mezi platbou za předčasné ukončení smlouvy a poskytnutými službami se Soudní dvůr EU zabýval i v rozsudku C-295/17 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, kdy v bodech 50 až 52 konstatoval, že

50 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti musí tedy být považována za nedílnou součást celkové ceny zaplacené za poskytnutí služeb rozdělené na měsíční splátky, která je okamžitě splatná při nesplnění platební povinnosti.

51 Pokud jde o posledně zmíněnou okolnost, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v souladu s platnými ustanoveními vnitrostátního práva je daň související s uvedenou částkou splatná vystavením faktury, což je situace upravená v čl. 66 prvním pododstavci písm. a) směrnice o DPH, odchylně zejména od čl. 64 odst. 1 této směrnice, tj. ustanovení, na která předkládající soud výslovně odkazuje v rámci první otázky. S ohledem na výše uvedené, zejména na skutečnost, že předčasné ukončení smlouvy nemění hospodářskou realitu vztahu mezi společností MEO a jejím zákazníkem, je třeba dovodit, že předčasná splatnost DPH v případě ukončení smlouvy ani výše zmíněná ustanovení nemají vliv na výklad čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, který musí být podán v projednávané věci.

52 Částka dlužená za nedodržení minimální doby vázanosti tedy představuje protihodnotu za poskytnutí individualizovatelné služby.

Soudní dvůr EU tedy do nynější doby posuzoval, zdali by mohla být zpochybněna přímá vazba mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou ve vztahu k různým obdobím, ve kterém by měla být služba uskutečněna. Nicméně okamžik povinnosti přiznat daň zatím Soudní dvůr EU explicitně neposuzoval a bylo by předčasné předjímat jeho případné budoucí rozhodnutí.

Na základě výše uvedeného je zastáván názor o aplikaci § 21 odst. 3 ZDPH