



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. - T. B. spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Irenou Schejbalovou, advokátkou se sídlem Bubeníčкова 3, 615 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2005, č. j. 30 Ca 66/2003 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2005, č. j. 30 Ca 66/2003 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Svojí včasnou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora popsanému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 12. 2002, č. j. FŘ 503/2002/FŘ/130. Krajský soud ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že žalovaný důvodně stěžovateli neuznal odpočet DPH za zdanitelné plnění v podobě úhrady odměny za zprostředkování zakázky, konkrétně smlouvy o dílo, uzavřené mezi stěžovatelem jako zhotovitelem a obchodní společností se sídlem na Slovensku jako zhotovitelem; předmětem smlouvy o dílo byla rekonstrukce nemovitého výrobního zařízení umístěného na Slovensku. Krajský soud dospěl k závěru, že jelikož ve zprostředkované smlouvě o dílo byla sjednána rekonstrukce nemovitostí v zahraničí (rekonstrukce technologické části sklárny, konkrétně agregátu 1° tavení skla), je nutno podle § 2b odst. 3 písm. c) zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdaňovací období srpen 2000 (dále jen „ZDPH“), považovat za místo plnění smlouvy o zprostředkování této smlouvy o dílo místo, kde se nachází nemovitost, jejíž část má být podle zprostředkované smlouvy o dílo rekonstruována.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že se zprostředkovatelem, H. M., podnikatelkou podnikající pod názvem H. M.-A., místem podnikání M. 1062, L., uzavřel zprostředkovatelkou smlouvu, jejímž předmětem byl závazek zprostředkovatele vyvíjet činnost směřující k tomu, aby stěžovatel mohl uzavřít smlouvu s třetí osobou; za tuto činnost měl zprostředkovatel od stěžovatele obdržet provizi ve výši 10 % z hodnoty cílové smlouvy, nebude-li dohodnuto jinak, s tím, že provize měla být vyplacena vždy po uzavření smlouvy se třetí osobou. Na základě působení zprostředkovatele uzavřel stěžovatel jako zhotovitel dne 25. 8. 2000 se společností S., a. s. (nyní J. M. S., a. s.), IČ: 34126520, se sídlem S. 1, 917 99 T., Slovenská republika, jako objednatel smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla rekonstrukce výrobního zařízení, konkrétně tavícího agregátu pro tavení skla. Na základě toho zprostředkovatel stěžovateli vyúčtoval a stěžovatel zprostředkovateli zaplatil provizi v částce 12 200 000 Kč, zahrnující též 22% daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) ve výši 2 200 000 Kč. Ve vztahu k této DPH uplatnil pak stěžovatel nadměrný odpočet za zdaňovací období srpen 2000. Finanční úřad a následně žalovaný však tento nadměrný odpočet DPH neuznali. Žalovaný a následně i krajský soud dospěli v této souvislosti k závěru, že u činnosti zprostředkovatele se jednalo o službu související s rekonstrukcí technologické části nemovitosti, takže podle § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH není místem plnění ze zprostředkovatelské smlouvy tuzemsko, nýbrž Slovenská republika, kde se nachází nemovitost, jež měla být podle zprostředkované smlouvy o dílo rekonstruována; z toho důvodu není plnění stěžovatele z titulu zprostředkovatelské smlouvy zdanitelným plněním ve smyslu § 7 odst. 1 ZDPH, a proto stěžovatel nemůže z tohoto plnění uplatnit odpočet daně.

Stěžovatel má za to, že výše uvedené právní posouzení věci není správné, neboť se jedná o nepřipustně rozšiřující výklad ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH. Podle stěžovatele se při poskytování služeb vychází s ohledem na ustanovení § 2b odst. 3 písm. a), b) ZDPH ze zásady, že místo plnění (které je kritériem pro posouzení, zda se jedná o zdanitelné plnění) se řídí sídlem, místem provozovny, bydlištěm, příp. místem, kde se ten, kdo poskytuje službu, zdržuje. Speciální ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH, vážící místo plnění na místo polohy nemovitosti, pak podle stěžovatele je věnováno službám vztahujícím se k nemovitostem, včetně služeb realitních kanceláří, odhadců a služeb architektů a stavebního dozoru. Ustanovení § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH, jež se podle stěžovatele týká mj. i zprostředkování, je pak ustanovením speciálním ve vztahu k § 2b odst. 3 písm. a), b) ZDPH, které u tam určených služeb za místo plnění určuje místo, kde jsou služby skutečně poskytovány.

Podle stěžovatele ovšem zprostředkování uzavření smlouvy o dílo (byť se zprostředkovaná smlouva o dílo samotná k nemovitosti určitým způsobem vztahuje, neboť jejím předmětem je rekonstrukce výrobního zařízení umístěného v nemovitosti) pod ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH podřadit nejde, neboť se nejedná ani o službu přímo se vztahující k nemovitosti (služby přímo se podílející na vzniku, změně či úpravách nemovitosti, služby potřebné pro její provoz či služby v ní poskytované), ani o službu vztahující se k ní jen nepřímo, avšak zákonem takto v uvedeném ustanovení výslovně pojímanou pro její úzkou spjatost s nemovitostí (služby realitních kanceláří, odhadců a služby architektů a stavebního dozoru). Podle stěžovatele zákonodárce tyto k nemovitosti se jen nepřímo vztahující, avšak s ní spojené služby v zákoně výslovně zmínil právě proto, aby u nich nedocházelo ohledně určení místa plnění služby ke sporům, přičemž z objektivní povahy těchto služeb skutečně plyne jejich úzká spjatost s nemovitostí. Takováto objektivní spjatost však není dána v případě smlouvy zprostředkovatelské, neboť její vázanost na povahu předmětu plnění zprostředkované smlouvy o dílo je zcela zanedbatelná či dokonce žádná; navíc nelze podle stěžovatele odhlédnout ani od toho, že i samotná smlouva o dílo se týká

rekonstrukce výrobního zařízení v nemovitosti a nikoli nemovitosti samotné. Činnost zprostředkovatele je navíc poskytována před uzavřením smlouvy o dílo a de facto končí právě tímto okamžikem, přičemž zprostředkovateli je provize vyplacena na základě toho, že došlo k uzavření smlouvy, a bez ohledu na to, zda bude zprostředkovaná smlouva v budoucnu skutečně naplněna. Podle stěžovatele tedy nelze vázat plnění ze zprostředkovatelské smlouvy na plnění ze zprostředkované smlouvy o dílo, neboť jde o dvě na sobě navzájem nezávislá plnění.

Stěžovatel dále poukázal na § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH, pod nějž lze vzhledem k jeho dikci podřadit právě také zprostředkovatelské služby. Pokud by podle stěžovatele zákonodárce chtěl i veškeré zprostředkovatelské služby být jen vzdáleně související s nemovitostí podřadit pod ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH, výslovně by je v tomto ustanovení zmínil. Jelikož však z tohoto typu služeb v uvedeném ustanovení výslovně zmínil pouze služby realitních kanceláří, bylo by v daném případě nepřipustné jeho působnost výkladem rozšiřovat. Podle stěžovatele proto dopadá ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH na služby přímo se týkající nemovitosti a dále na služby v tomto ustanovení výslovně vyjmenované, ne však na veškeré služby, které se byť jen velmi okrajově dotýkají jakékoli nemovitosti.

Stěžovatel proto navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti s tím, že právní názor zaujatý krajským soudem má za správný. Poukázal na ustanovení § 1 ZDPH, z něhož vyplývá, že tento zákon upravuje daň z přidané hodnoty, které podléhá mimo jiné také zdanitelné plnění v tuzemsku. Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je zdanitelným plněním mimo jiné poskytování služeb, přičemž však toto zdanitelné plnění musí být uskutečněno v tuzemsku při podnikání. Dále stěžovatel poukázal na to, že podle § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH je místem plnění v případě služeb obchodních a zprostředkovatelských místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány. Pokud se však jedná o služby vztahující se k nemovitosti, je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. V případě posuzovaného zprostředkování bylo podle žalovaného rozhodné, že zprostředkováno bylo uzavření smlouvy o dílo, jejímž předmětem bylo poskytnutí služby související s rekonstrukcí technologické části nemovitosti na území Slovenska, a proto bylo třeba aplikovat 2b odst. 3 písm. c) ZDPH.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Spornou právní otázkou je, zda u zprostředkovatelských služeb poskytnutých zprostředkovatelem s místem podnikání v tuzemsku zájemci se sídlem v tuzemsku a spočívajících ve zprostředkování uzavření smlouvy o dílo mezi zájemcem jako zhotovitelem a objednatelem se sídlem v zahraničí je místem plnění místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány, anebo místo, kde se nemovitost nachází, je-li předmětem zprostředkované smlouvy o dílo zhotovení (dodávka, montáž a s tím související služby a zkoušky) díla spočívajícího v rekonstrukci agregátu tavení skla, tedy komplexního technologického zařízení, jehož podstatné prvky jsou pevně spojeny s nemovitostí, v níž jsou umístěny.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 1 ZDPH tento zákon upravuje daň z přidané hodnoty, které podléhá zdanitelné plnění v tuzemsku, zboží z dovozu a nepravidelná mezinárodní autobusová přeprava osob uskutečňovaná zahraničním provozovatelem v tuzemsku. Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je zdanitelným plněním poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak. Službami se podle § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH pro účely ZDPH rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv.

Podle § 7 odst. 1 ZDPH předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud ZDPH nestanoví jinak. To, zda byla služba poskytnuta v tuzemsku [„tuzemsko“ je legálně definováno v § 2 odst. 2 písm. p) ZDPH] a zda tedy je tato služba zdanitelným plněním (a zda tedy za splnění dalších zákonných podmínek lze uplatnit odpočet daně, viz zejm. § 19 ZDPH), se určí podle místa plnění služby. Kritéria pro určení místa plnění služby pak stanoví § 2b odst. 3 písm. a) až e) ZDPH.

Při výkladu ustanovení § 2b odst. 3 ZDPH nutno zohlednit všeobecně známou skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty byl počátkem 90. let přijímán za situace, kdy osamostatňující se Česká republika po pádu komunistického režimu vytvářela v rámci provádění zásadních ekonomických reforem nový daňový systém, který měl svými parametry odpovídat daňovým systémům vyspělých západních demokracií, zejména pak států západní Evropy, neboť již v té době politická reprezentace počítala s budoucím začleněním České republiky do Evropských společenství. Vyjednávání o dohodě o přidružení Československa k Evropským společenstvím započalo ještě dlouho před rozpadem společného federativního státu (20. 12. 1990) a vyústilo ve sjednání asociační dohody, která však v důsledku rozpadu Československa nikdy nevstoupila v platnost; místo ní byla sjednána a dne 16. 12. 1991 podepsána Prozatímní dohoda o obchodu a otázkách s obchodem souvisejících mezi Českou a Slovenskou Federativní Republikou na jedné straně a Evropským hospodářským společenstvím a Evropským společenstvím uhlí a oceli na straně druhé, která byla pozměněna výměnnými dopisy ze dne 15. prosince 1992 a která pro ČSFR vstoupila v platnost na základě svého článku 49 dnem 1. 3. 1992 (sdělení o sjednání dohody vyhlášeno pod č. 226/1994 Sb.). Tato dohoda upravovala vztahy mezi Českou republikou a ES i po rozpadu Československa, a to až do doby, kdy vstoupila v platnost Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé (vyhlášena pod č. 7/1995 Sb., dále jen „EDP“), podepsaná dne 4. 10. 1993, v níž se Česká republika mj. zavázala ke všeobecnému sbližování práva s právními předpisy Evropských společenství, čítaje v to i právo daňové (čl. 70 EDP). Právní úprava daně z přidané hodnoty byla v tehdejších členských státech Evropských společenství již dlouhou dobu před politickými změnami ve střední a východní Evropě, k nimž došlo koncem 80. let 20. století, právně regulována a harmonizována na úrovni práva ES, a sice v první řadě „Šestou směrnicí Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“ (dále jen „Šestá směrnice“), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována. Smyslem a účelem Šesté směrnice je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz 4. odstavec odůvodnění Šesté směrnice). Je tedy zřejmé, že při koncipování návrhu zákona o dani z přidané hodnoty (návrh ZDPH byl podán 4. 11. 1992, zákon přijat 24. 11. 1992 a účinným se stal 1. 1. 1993) byla hlavním inspiračním

zdrojem právní úprava na úrovni práva ES a dále též národní právní úpravy členských států ES; zákonodárce zde měl zjevně v úmyslu přijmout takovou právní úpravu daně z přidané hodnoty, která by byla přinejmenším v základních rysech kompatibilní se Šestou směrnicí a s právními úpravami členských států Evropských společenství vycházejícími z této směrnice a která by smyslu a účelu směrnice odpovídala právě s ohledem na tedy nadcházející přidružení ČSFR a ČR k Evropským společenstvím s perspektivou budoucího členství v nich. O tom konkrétně ve vztahu k ustanovení § 2b odst. 3 ZDPH svědčí i skutečnost, že jeho textace je v řadě ohledů přesným převodem obsahu některých částí čl. 9 Šesté směrnice, který pro účely DPH upravuje místo plnění u služeb. Je proto nasnadě, že při výkladu § 2b odst. 3 ZDPH nutno zásadně postupovat tak, aby tento výklad byl konformní s příslušnými ustanoveními Šesté směrnice, zejména pak s jejím čl. 9; odchýlit se od takového výkladu je ovšem zpravidla nezbytné v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže ZDPH či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části Šesté směrnice (obecně k „prozařování“ komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie viz zejm. nález Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, zveřejněný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 ve sv. č. 24 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Podle § 2b odst. 3 ZDPH v rozhodném znění *místem plnění při poskytování služeb je*

- a) místo, kde má právnická osoba poskytující službu své sídlo, pokud nemá své sídlo v tuzemsku, provozovnu, ve které služby poskytuje, pokud tento zákon nestanoví jinak,*
- b) místo, kde má fyzická osoba poskytující službu provozovnu, pokud nemá provozovnu, bydliště, případně místo, kde se obvykle zdržuje, pokud tento zákon nestanoví jinak,*
- c) místo, kde se nemovitost nachází, při poskytování služeb vztahujících se k nemovitostem, včetně služeb realitních kanceláří, odhadců a služeb architektů a stavebního dozoru,***
- d) místo, kde se přeprava začíná uskutečňovat, při poskytování přepravních služeb, pokud tento zákon nestanoví jinak,*
- e) místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány, při poskytování služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, výchovnými, zábavními a podobnými činnostmi včetně zprostředkování a organizování těchto činností a vedlejších souvisejících služeb, ubytovacích služeb, služeb veřejného stravování, průvodcovských služeb, poradenských služeb, finančních služeb, pojišťovnictví, obchodních a zprostředkovatelských služeb, advokátních, informačních a překladatelských služeb a vzdělávacích činností.***

Obsahově odpovídající ustanovení obsahuje čl. 9 Šesté směrnice ve znění od 3. 8. 1984, který zní:

„Článek 9 Poskytování služeb

1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

b) za místo poskytování přepravních služeb se považuje místo, kde se přeprava uskutečňuje, s přihlédnutím k pokrytým vzdálenostem;

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

- kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi včetně činnosti organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,*
- vedlejšími přepravními službami jako je nakládka, vykládka, manipulace a podobné služby,*
- oceňováním movitého hmotného majetku,*
- pracemi na movitém hmotném majetku,*

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány;

d) při nájmu movitého hmotného majetku, s výjimkou všech forem dopravy, který nájemce vyveze z jednoho členského státu za účelem jeho využití v jiném členském státě, se za místo poskytování služby považuje místo využití;

e) za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

- převody a poskytnutí autorských práv, patentů, licencí, ochranných známek a podobných práv,*
- propagační služby,*
- služby poradců, techniků, poradenských organizací, advokátů, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací,*
- závazek zcela nebo zčásti nevykonávat podnikatelskou činnost nebo neuplatňovat právo uvedené v tomto písmenu e),*
- bankovní, finanční a pojišťovací operace včetně zajištění, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,*
- poskytování zaměstnanců,*
- služby zprostředkovatelů, kteří jednají jménem a na účet třetích osob, poskytují-li služby citované v tomto písmenu e).*

3. K zamezení dvojího zdanění, nezdanění nebo narušení hospodářské soutěže mohou členské státy v souvislosti s poskytováním služeb uvedených v odst. 2 písm. e) a v souvislosti s nájmem movitého hmotného majetku považovat:

a) místo poskytování služeb, které by se podle tohoto článku nacházelo v tuzemsku, za místo nacházející se mimo Společenství, pokud ke skutečnému využití a převzetí služeb dochází mimo Společenství;

b) místo poskytování služeb, které by se podle tohoto článku nacházelo mimo Společenství, za místo nacházející se v tuzemsku, pokud ke skutečnému využití a převzetí služeb dochází v tuzemsku.“

Smyslem a účelem čl. 9 Šesté směrnice bylo v první řadě vytvoření takových kolizních norem určujících právní řád použitelný na zdanění služeb daní z přidané hodnoty, které zajistí, že určitá služba bude v členských státech ES podrobena dani z přidané hodnoty pouze jednou a které zamezí dvojímu zdanění resp. naopak nezdanění touto daní (srov. k tomu rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 1. 2001, C-429/97, Komise Evropských společenství

proti Francouzské republice, marg. č. 41; srov. rovněž rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 26. 9. 1996, C-327/94, Dudda, marg. č. 20 a 21). Uvedené ustanovení má tedy především předejít kompetenčním konfliktům mezi členskými státy vytvořením pokud možno jednoznačných kolizních pravidel.

Jak § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH, tak čl. 9 bodu 2. písm. a) Šesté směrnice jsou jedněmi z vícero ustanovení speciálních k základní kolizní normě obsažené v § 2b odst. 3 písm. a) a b) ZDPH resp. čl. 9 bodu 1. Šesté směrnice. Speciální ustanovení lze však aplikovat pouze v případě, že jsou naplněny všechny rozhodné znaky či podmínky, kterými je jeho aplikace podmíněna. Není-li tomu tak, nutno aplikovat ustanovení obecné, případně aplikovat jiné speciální ustanovení (jsou-li ovšem rozhodné znaky resp. podmínky pro aplikaci tohoto jiného speciálního ustanovení naplněny). Judikatura Evropského soudního dvora v této souvislosti výslovně hovoří o nutnosti restriktivního výkladu výjimek ze základního pravidla uvedeného v čl. 9 odst. 1 Šesté směrnice (viz rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 15. 3. 1989, 51/88, Knut Hamann proti Finančnímu úřadu Hamburg-Eimsbüttel, marg. č. 19), a proto stejný výklad nutno užít ve vztahu § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH a § 2b odst. 3 písm. a), resp. b) ZDPH, neboť pro výklad principiálně odlišný od výkladu zaujatého judikaturou Evropského soudního dvora zde není racionálního důvodu, když formulace užitá českým zákonodárcem se obsahově jen nepatrně liší od formulace užitá normotvůrcem komunitárním a nejsou patrné ani žádné jiné důvody k domněnce, že projevený úmysl českého zákonodávce se významově liší od úmyslu normotvůrce evropského.

Z ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH vyplývá, že místo, kde se nemovitost nachází, je místem plnění pouze a jen při poskytování služeb vztahujících se k nemovitostem. Za služby vztahující se k nemovitostem český zákon pokládá v každém případě služby realitních kanceláří, odhadců a služby architektů a stavebního dozoru, což vyjadřuje užitím slova „včetně“ při větném napojení výčtu uvedených služeb na tu část věty zákonného ustanovení, v níž je definován základní a jediný rozhodný znak (vztah služby k nemovitosti). V této souvislosti nutno poznamenat, že evropský normotvůrce služby architektů a stavebního dozoru užívá jako příkladu, kterým charakterizuje jednu ze subkategorií služeb jím výslovně označených za ty, které se vztahují k nemovitosti, a sice služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací; vedle služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací jako další subkategorie služeb nepochybně se vztahujících k nemovitosti zmiňuje – stejně jako zákonodávce český – služby realitních kanceláří a odhadců nemovitostí. Je tedy zřejmé, že český zákonodávce užil ve srovnání s normotvůrcem evropským v určitých dílčích ohledech nepatrně restriktivnější formulace, nicméně významově odlišnosti, které by se z těchto rozdílných formulací daly vyvodit, nejsou patrné, jelikož základní formulační schéma (stanovení základního kritéria, tj. „vztahování se“ služby k nemovitosti, doplněného výslovným označením určitých typů služeb, které vždy je nutné za „služby vztahující se k nemovitostem“ považovat) je u obou úprav obsahově zcela shodné. Podle čl. 9 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice za „služby při přípravě a koordinaci stavebních prací“ lze nepochybně považovat i jiné služby než služby architektů a stavebního dozoru, neboť výčet těchto služeb, uvozený slovy „jako jsou...“, má nepochybně demonstrativní povahu. Nicméně i podle § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH nutno služby jiné než služby architektů a stavebního dozoru, avšak mající povahu služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, za splnění dalších podmínek považovat za „služby vztahující se k nemovitostem“. Podpůrně lze zde odkázat na ustanovení nynějšího § 10 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NZDPH“), které je po obsahové stránce (nikoli po stránce formulační) zcela totožné s ustanovením § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH (ustanovení § 10 odst. 1 NZDHP zní: *Za místo plnění při poskytnutí služby vztahující*

se k nemovitosti, včetně služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází.); český zákonodárce, který NZDPH v roce 2004 bezprostředně před vstupem do Evropské unie přijímal bez jakýchkoli pochyb právě proto, že jím do vnitrostátního právního řádu transformoval zejména Šestou směrnicí, nepochybně měl za to, že formulace, kterou v § 10 odst. 1 NZDPH použil, je se Šestou směrnicí konformní; užil-li formulaci po obsahové stránce nepochybně zcela totožnou s ustanovením § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH, nutno mít za to, že i předchozí úpravu v ZDPH měl za eurokonformní, tedy – v daném případě – za obsahově shodnou s ustanovením čl. 9 odst. 2 písm. a) Šesté směrnice, třebaže formulačně se ustanovení § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH od zmíněného ustanovení Šesté směrnice nepatrně liší.

Při výkladu pojmu „služeb vztahujících se k nemovitostem“ je totiž třeba výčet služeb, které český zákonodárce výslovně za takové služby označuje (tj. služby realitních kanceláří, odhadců a služby architektů a stavebního dozoru), považovat za významnou pomůcku při určení charakteristických vlastností, které musí určitá služba splňovat, aby ji bylo možno považovat za „službu vztahující se k nemovitosti“. Službám realitních kanceláří, odhadců, architektů a stavebního dozoru je společné, že jejich účelem je napomoci k získání, vytvoření, úpravě, zachování či užívání určité nemovitosti jejím vlastníku resp. potenciálnímu vlastníku nebo uživateli resp. potenciálnímu uživateli z titulu jiného práva než práva vlastnického (typicky nájemci, podnájemci, uživateli z titulu věcného břemene). Toto – tedy vztah služby a jejího poskytovatele k příjemci služby, který má ve výše uvedeném ohledu přímý vztah k nemovitosti, „v jejíž prospěch“ je služba poskytována, je nutno považovat za jejich určující charakteristickou vlastnost, odlišující tyto služby od služeb, které mezi „služby vztahující se k nemovitostem“ řadit nelze. I další služby stejné povahy, např. služby stavební, opravářské, udržovací či strážní, nutno považovat za „služby vztahujících se k nemovitostem“ tehdy, je-li jejich finálním účelem napomoci k získání, vytvoření, úpravě, zachování či užívání určité nemovitosti jejím vlastníku resp. potenciálnímu vlastníku nebo uživateli resp. potenciálnímu uživateli z titulu jiného práva než práva vlastnického. Jinak řečeno – určitou službu nutno řadit mezi „služby vztahující se k nemovitostem“ tehdy, je-li míra intenzity jejího vztahu k nemovitosti, posuzovaná podle shora popsaných kritérií, stejná nebo vyšší než je tomu u služeb realitních kanceláří, odhadců, architektů a stavebního dozoru.

Výše uvedenou charakteristiku však v žádném případě nesplňuje služba spočívající ve zprostředkování uzavření smlouvy o dílo mezi zájemcem jako zhotovitelem a objednatel, je-li předmětem zprostředkované smlouvy zhotovení díla, jehož podstatné prvky jsou pevně spojeny s nemovitostí, v níž jsou umístěny, a poskytuje-li zprostředkovatel službu nikoli objednateli (pak by postavení zprostředkovatele bylo v řadě ohledů srovnatelné např. s realitní kanceláří), nýbrž zhotoviteli. Zprostředkovatel zde totiž poskytuje službu zhotoviteli jako zájemci (jedná v jeho prospěch tak, aby mu zajistil příležitost uzavřít jako dodavatel smlouvu o dílo), přičemž zájemce (zhotovitel) nemá žádný – ani potenciální – vztah k nemovitosti, do níž mají být podstatné prvky díla zabudovány. Zájemce (zhotovitel) má vztah toliko k dílu, které zhotovuje a které se (nebo alespoň některé jeho prvky) stane součástí určité nemovitosti, ovšem k této nemovitosti samotné jej žádný relevantní vztah neváže – zhotovení díla zde nesměřuje k získání, vytvoření, úpravě, zachování či řádnému užívání určité nemovitosti zhotovitelem jako jejím vlastníkem resp. potenciálním vlastníkem nebo uživatelem resp. potenciálním uživatelem z titulu jiného práva než práva vlastnického, nýbrž k tomu, aby uvedená dispozice nemovitostí byla umožněna objednateli, v jehož „prospěch“ zhotovitel dílo zhotovuje, tedy třetí osobě odlišné od zájemce (zhotovitele) i zprostředkovatele. Zprostředkovatelská činnost zprostředkovatele ve prospěch

zájemce (zhotovitele) se tak nevztahuje k nemovitosti, nýbrž k dílu, které je zprostředkováno a které ve výše uvedeném smyslu s nemovitostí vůbec nesouvisí, neboť právní vztah zde existuje výlučně mezi zájemcem (zhotovitelem) a zprostředkovatelem, přičemž ani jeden z nich nedisponuje a ani nemá v úmyslu jakkoli disponovat nemovitostí; tuto vlastnost naopak, jak výše naznačeno, má třetí osoba – objednatel.

Vázat místo plnění na místo, kde se nemovitost nachází, by proto v daném případě bylo v rozporu se základními cíli Šesté směrnice, jak byly vyjádřeny zejména v 7. odstavci jejího odůvodnění, v němž se především praví, že ačkoliv místem, kde dochází k poskytnutí služby, by mělo v zásadě být místo, kde má osoba poskytující službu sídlo své podnikatelské činnosti, mělo by být toto místo definováno tak, že se nachází v zemi osoby, které je služba poskytována. Jinak řečeno – místo poskytnutí služby má zpravidla vykazovat určitý skutečně existující vztah k tomu, kdo službu poskytuje, tedy de facto k místu, odkud poskytoval službu poskytuje a kde tedy má sídlo, provozovnu či bydliště, ledaže v konkrétním typu případů převažuje z důvodů spočívajících ve zvláštních vlastnostech poskytované služby vztah této služby k jinému místu. Užití zvláštních ustanovení a neužití generální klausule je tedy správné v případě, kdy pravidlo stanovené v generální klausuli nevede k daňově smysluplnému řešení nebo kdy by vedlo (v kontextu jednotného trhu Společenství) k daňovým konfliktům mezi členskými státy (viz rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 4. 7. 1984, 168/84, Günter Berkholz proti Finančnímu úřadu Hamburg-Mitte-Altstadt, marg. č. 17, podobně rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 15. 3. 1989, 51/88, Knut Hamann proti Finančnímu úřadu Hamburg-Eimsbüttel, marg. č. 17). V projednávaném případě poskytnutí zprostředkovatelských služeb, v němž jak zprostředkovatel, tak zájemce nemají žádný skutečný vztah k místu, kde se nachází nemovitost, již se týkala zprostředkovaná smlouva o dílo, se proto jeví neracionální považovat za místo plnění u takové zprostředkovatelské služby právě toto místo.

Krajský soud proto nezodpověděl správně právní otázku, dospěl-li k závěru, že služba spočívající ve zprostředkování uzavření smlouvy o dílo mezi zájemcem jako zhotovitelem a objednatelem, je-li předmětem zprostředkované smlouvy o dílo zhotovení (dodávka, montáž a s tím související služby a zkoušky) díla spočívajícího v rekonstrukci agregátu tavení skla, tedy komplexního technologického zařízení, jehož podstatné prvky jsou pevně spojeny s nemovitostí, v níž jsou umístěny, a je-li zprostředkovatel zjednán nikoli objednatelem, nýbrž zhotovitelem, je „službou vztahující se k nemovitosti“ ve smyslu § 2b odst. 3 písm. c) ZDPH.

Zbývá určit, zda se místo plnění u uvedené služby řídí generální klausulí v ustanoveních § 2b odst. 3 písm. a), b) ZDPH, anebo speciálním ustanovením § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH [ustanovení § 2b odst. 3 písm. d) ZDPH vzhledem k jeho obsahu – týká se přepravních služeb – již *prima facie* nepadá v úvahu]. Ustanovení § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH prohlašuje za místo plnění místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány, při poskytování celé řady typů služeb, a sice:

- při poskytování služeb souvisejících s kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, výchovnými, zábavními a podobnými činnostmi včetně zprostředkování a organizování těchto činností a vedlejších souvisejících služeb,
- při poskytování ubytovacích služeb,
- při poskytování služeb veřejného stravování,
- při poskytování průvodcovských služeb,
- při poskytování poradenských služeb,
- při poskytování finančních služeb,

- při poskytování (služeb spočívajících v) pojišťovnictví,
- při poskytování obchodních a zprostředkovatelských služeb,
- při poskytování advokátních služeb,
- při poskytování informačních a překladatelských služeb a
- při poskytování (služeb majících povahu) vzdělávacích činností.

Je zjevné, že český zákonodárce do jednoho ustanovení § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH s jedním režimem zahrnul řadu typů služeb, s nimiž čl. 9 Šesté směrnice zachází poněkud jinak a předvídá pro ně minimálně dva odlišné režimy pro určení místa plnění. V čl. 9 odst. 2 písm. c) Šesté směrnice se jako místo plnění určuje místo, kde jsou tam vyjmenované služby skutečně poskytovány. Pro služby podle čl. 9 odst. 2 písm. e) Šesté směrnice naopak platí, že místem plnění je místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje; nutno zdůraznit, že uvedené pravidlo se vztahuje na typy služeb v citovaném ustanovení zmíněné jen za předpokladu, že služby jsou poskytovány zákazníkům usazeným mimo Společenství, nebo osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel. Lze tedy mít za to, že v daném případě se český zákonodárce inspiroval Šestou směrnicí pouze volně, zejména při definování některých jednotlivých typů služeb, na něž je § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH použitelný (nutno zdůraznit, že zdaleka ne všech), a při výběru kritéria pro určení místa plnění. Český zákonodárce rovněž u typů služeb, jež jsou v Šesté směrnici upraveny v jejím čl. 9 odst. 2 písm. e), neužil podmínky, že služby musí být poskytovány přeshraničně.

Zprostředkovatelská smlouva mezi stěžovatelem jako zájemcem a zprostředkovatelem stanovila zprostředkovateli povinnost vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce mohl uzavřít smlouvu se třetí osobou, a zájemci stanovila povinnost zaplatit zprostředkovateli za jeho činnost provizi ve výši 10% z hodnoty předmětu smlouvy s tím, že vzájemnou dohodu může být provize navýšena a že vyplacena bude po uzavření (zprostředkované) smlouvy mezi zájemcem třetí osobou. Uvedený obsah smlouvy nevzbuzuje žádných pochyb o tom, že ze strany zájemce byly poskytovány zprostředkovatelské služby, jak je má na mysli § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb. Obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, který upravuje smlouvu o zprostředkování jako závazkový vztah, na základě něhož se typicky zprostředkovatelské služby mezi podnikateli poskytují. Služba poskytovaná zprostředkovatelem stěžovateli tedy byla zprostředkovatelskou službou ve smyslu § 2b odst. 3 písm. e) ZDPH a jejím místem plnění je místo, kde byla skutečně poskytována; vzhledem k naplnění všech znaků podmiňujících použitelnost zvláštního ustanovení zákona není v daném případě generální klausele [§ 2b odst. 3 písm. b) ZDPH] použitelná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná, jelikož krajský soud nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V takovém případě rovněž krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. září 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu