

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **ANADEM EUROPE s. r. o.**, se sídlem Jiřího Purkyně 322/22, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 2. 2010, č. j. 31 Ca 69/2009 – 26,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 11. 2. 2010, č. j. 31 Ca 69/2009 – 26, Krajský soud v Hradci Králové zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 1. 7. 2009, č. j. 4447/09-1300-604057, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti ANADEM EUROPE, s. r. o. (dále jen „účastník řízení“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „finanční úřad“) ze dne 17. 12. 2008, č. j. 266170/08/228912608114, jímž finanční úřad účastníkovi řízení vyměřil daň z přidané hodnoty ve výši 220 177 Kč vlastní daňové povinnosti za zdaňovací období I. čtvrtletí 2008. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že podle dohody o poskytování služeb uzavřené dne 1. 9. 2007 mezi firmou Auspice International Ltd. se sídlem v Belize (dále jen „firma Auspice“) a účastníkem řízení platila firma Auspice účastníkovi řízení servisní poplatek, jehož výše se odvíjela od počtu kusů výrobků dodávaných na trh, přičemž se účastník řízení stal jediným servisním střediskem oprav těchto výrobků v Evropě. Účastníkovi řízení byl tento poplatek placen i v případě, kdy žádnou opravu neprovedl. Jednalo se o jakési obecné poskytnutí služby, přičemž ze správního spisu nevyplývá, že by

účastník řízení účtoval firmě Auspice jakékoliv finanční částky za provedenou opravu na jednotlivých počítačích. Počet oprav přitom zdaleka neodpovídal počtu prodaných počítačů. Z předmětné dohody tedy nevyplývá, že by účastník řízení poskytoval práce na movité věci, za něž si účtoval odměnu. Jeho činnost lze kvalifikovat pouze jako službu v širším slova smyslu, tedy jakési poskytnutí servisních služeb. Účastník řízení se zavázal provádět opravy, přičemž mu byla vyplacena paušální částka, a to bez ohledu na to, jaké finanční prostředky byly na opravu poskytnuty. Službu tak prováděl neurčenému počtu subjektů bez předběžné představy, kolik oprav v daném období zrealizuje. Správní spis přitom neobsahuje žádný důkaz o tom, že by si za tuto opravu účtoval částku, která by odpovídala vynaložené práci a přímým nákladům a rovněž neobsahuje žádnou fakturu, jež by v sobě zahrnovala přeúčtování přímých nákladů za opravu. Činnost účastníka řízení tak nelze podřadit pod institut práce na movité věci. Nemůže proto obstát názor stěžovatele, že podle ust. § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 2008 (dále jen „zákon o DPH“) vzniká účastníkovi řízení povinnost přiznat daň z poskytovaných služeb spočívajících v práci na movité věci. Nelze se totiž ztotožnit s názorem, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo poskytnutím služby při každé provedené jednotlivé záruční opravě počítače.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že firmě Auspice nebyly účtovány jakékoliv finanční částky za provedené opravy na jednotlivých počítačích. V této souvislosti poukázal na faktury č. 200802001 a č. 200803001 a uvedl, že podle dohody ze dne 1. 9. 2007 o poskytování služeb bylo dojednáno, jaká bude výše náhrady za všechny provedené záruční opravy v příslušném měsíci bez ohledu na jejich počet. Z citované dohody přitom rozhodně nevyplývá, že by se tato předem dohodnutá odměna měla vztahovat i na ty počítače, k jejichž opravě nikdy nedojde, nebo na počítače, u nichž budou prováděny mimozáruční opravy, které ostatně účastník řízení zákazníkům zpoplatňoval a odváděl z nich daň z přidané hodnoty. Důkazem toho je citovaná dohoda, ve které je ujednáno, že firma Auspice souhlasí s tím, že servisní poplatek za kus bude stanoven podle ceníku poplatků pro měsíčně dodávané množství. Z toho je zřejmé, že se ujednání týká výhradně provedených záručních oprav. Stěžovatel dále vyslovil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že ve spise nejsou důkazy o tom, že by účastník řízení náklady na provedené opravy u firmy Auspice účtoval a tvrdil, že k účtování těchto nákladů došlo podle předem stanoveného klíče. Servisní poplatek byl v daném případě dohodnutou cenou za servisní záruční opravy, jejichž součástí jsou i vynaložené náklady na jejich provedení. Vzhledem k tomu, že takto stanovená cena za opravu je známá, nelze tento případ směšovat s případem, kdy cena známá není a pak je nákladový způsob jedním z možných způsobů stanovení ceny. Základem daně u provedených záručních oprav za každý jednotlivý kalendářní měsíc bylo podle ust. § 36 odst. 1 zákona o DPH vše, co jako úplatu obdržel účastník řízení za uskutečněná zdanitelná plnění od firmy Auspice, když cena za záruční opravy počítačů v každém jednotlivém kalendářním měsíci byla již předem dohodnuta v dohodě z 1. 9. 2007 s tím, že se každý kalendářní měsíc mohla měnit podle počtu počítačů prodaných firmou Auspice na evropský trh. Bylo tedy prokázáno, že k poskytnutí služeb spočívajících v záručních opravách počítačů jednoznačně došlo, což krajský soud v napadeném rozsudku nepopírá. Cena služeb byla přitom předem stanovena dohodou obou stran a podle této dohody byly poskytovatelem služby jejímu zadavateli také fakturovány. Krajský soud pouze na základě

způsobu výpočtu úplaty za předmětné služby má názor, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo, čímž rozbíjí celý systém zdaňování záručních oprav. Nejpodstatnější je, že služba byla skutečně poskytnuta, což je předmětem daně podle ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, přičemž se jednalo o službu s místem plnění v tuzemsku (§ 9 cit. zákona) poskytovanou za úplatu a neosvobozenou od daně, která je předmětem daně i ve smyslu odst. 3 citovaného ustanovení. Služba nebyla poskytnuta neurčitému počtu subjektů, jak tvrdí krajský soud, ale vzhledem k tomu, že se jednalo o záruční opravy, byla poskytována vždy pouze firmě Auspice. Počet zájemců o záruční opravu tedy nebyl rozhodující. Výrobce ze zákona odpovídá za kvalitu a funkčnost výrobků po dobu celé záruční lhůty. Proto subjekt provádějící záruční opravy je sice provádí na majetku vlastníka, ale provádí je za výrobce v podstatě jako subdodávku. Účastník řízení tedy v daném případě poskytoval služby, ze kterých měla být v tuzemsku odvedena daň z přidané hodnoty podle ust. § 21 odst. 1 zákona o DPH. Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že účastník řízení uzavřel dne 1. 9. 2007 s firmou Auspice „Dohodu o poskytování služeb“ (v originále „Service Agreement“). Předmětem této dohody byly všechny výrobky firmy Auspice prodávané na evropský trh, přičemž účastník řízení se na základě této dohody stal jediným servisním střediskem oprav v Evropě. Výše servisního poplatku, který se firma Auspice podle této dohody zavázala účastníkovi řízení platit, byla závislá od počtu kusů výrobků dodaných firmou Auspice měsíčně na evropský trh. V předmětném zdaňovacím období (I. čtvrtletí 2008) účastník řízení fakturoval firmě Auspice servisní poplatek za měsíc leden ve výši 34 000 EUR a za měsíc únor ve výši 30 000 EUR, přičemž tyto faktury nezahrnul v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty do uskutečněných zdanitelných plnění. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že opravy, na které se nevztahovala záruka, hradili účastníkovi řízení přímo zákazníci, příp. distributoři, a že jim účastník řízení v těchto případech účtoval cenu opravy včetně daně z přidané hodnoty.

V dané věci je sporné, zda se v případě služby poskytované účastníkem řízení firmě Auspice jednalo o činnost podřaditelnou pod „práce na movité věci“. Tento pojem používá zákon o DPH v § 10 odst. 4 písm. c), odst. 5 a v § 15 odst. 4 a 5, ale nijak jej nevymezuje. Stěžovatel posoudil servisní činnost účastníka řízení jako práci na movité věci a současně s odkazem na ust. § 10 odst. 4 písm. c) zákona o DPH dospěl k závěru, že místo plnění je v tuzemsku, což je jeden ze základních předpokladů pro to, aby mohlo být poskytnutí služby předmětem daně z přidané hodnoty [viz ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH]. Krajský soud se s tímto závěrem neztotožnil a posoudil činnost účastníka řízení jako službu v širším slova smyslu.

Přesto, že argumentaci krajského soudu lze vytknout určitou stručnost, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s jeho závěrem, že činnost účastníka řízení nelze kvalifikovat jako práci na movité věci. Podle předmětné dohody bylo povinností účastníka řízení zajistit

komplexní servisní služby ve vztahu ke všem výrobkům dodaným firmou Auspice na evropský trh. Podstata jeho činnosti pro firmu Auspice tedy spočívala v zajištění technických, kapacitních, personálních a materiálních podmínek k provádění servisních služeb pro všechny prodané výrobky. Úhrada servisního poplatku nebyla vázána na uskutečněné záruční opravy. Servisní poplatek tedy nebyl dohodnutou cenou za servisní záruční opravy zahrnující i vynaložené náklady na jejich provedení, jak tvrdí stěžovatel. Firma Auspice měla povinnost tento poplatek uhradit bez ohledu na počet provedených oprav, a dokonce i bez ohledu na to, zda v daném období nějaká záruční oprava byla provedena. Servisní poplatek nebyl cenou za realizaci konkrétní záruční opravy, ale jednalo se o platbu za komplexní servisní služby. Takto definovanou servisní službu zajišťoval účastník řízení kontinuálně po celou dobu trvání smluvního závazku vůči firmě Auspice. Závěr krajského soudu, že činnost účastníka řízení nelze kvalifikovat jako práci na movité věci, byl tedy správný, a zpochybnil–li stěžovatel tento závěr v kasační stížnosti, je tato námitka nedůvodná.

Tvrzení stěžovatele, že krajský soud dospěl k závěru, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo, nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud hodnotil správnost právních závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí a shledal, že předmětnou službu nelze podřadit pod práce na movité věci. V napadeném rozsudku nevyslovil kategorický závěr, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo, ale pouze se neztotožnil se závěrem stěžovatele, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo při každé provedené záruční opravě počítače, tj. zpochybnil jeho výklad naplnění podmínek ust. § 21 odst. 1 zákona o DPH. Proto také krajský soud v napadeném rozsudku stěžovateli uložil, aby provedl „další úvahy ve směru k daňové povinnosti žalobkyně vyplývající ze zákona o dani z přidané hodnoty.“

Stěžovatel rovněž zpochybnil závěr krajského soudu, že předmětná služba byla poskytnuta neurčitému počtu subjektů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem dohody o poskytování služeb bylo zajištění komplexních servisních služeb pro firmu Auspice a nikoliv pro konkrétní zákazníky, případně distributory. V dané věci se tedy jednalo výlučně o posouzení vztahu účastníka řízení a firmy Auspice. Zákazníci či distributoři stáli mimo tento vztah, a proto v daném případě z daňového hlediska neměli žádný význam. Závěr krajského soudu, že předmětná služba byla poskytována neurčitému okruhu subjektů, proto neobstojí. To ale nemění nic na správnosti jeho závěru o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele, tj. že předmětnou službu nelze kvalifikovat jako práci na movité věci.

V této souvislosti lze odkázat také na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 (publikováno pod č. 1865/2009 Sb. NSS), ve kterém zdejší soud vyslovil, že *„[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení. Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.“*

V dalším řízení bude úkolem stěžovatele při vázanosti právním názorem vysloveným v tomto rozsudku posoudit, zda bylo poskytnutí servisní služby předmětem daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, protože neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 6. ledna 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu