European Commission

Vysvětlivky

k

pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostí pro účely DPH v EU, která vstoupí v platnost v roce 2017

(prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013)

Prohlášení o vyloučení odpovědnosti: Tyto vysvětlivky nejsou právně závazné a obsahují pouze praktické a neformální vodítko k tomu, jak by podle názoru Generálního ředitelství Komise pro daně a celní unii mělo být uplatňováno právo EU.

© Evropská unie, 2015
ISBN 978-92-79-52228-4
doi: 10.2778/7178
KP-01-15-771-CS-N

Taxation and Customs Union

Datum: 26. 10. 2015

DŮLEŽITÉ PŘEDBĚŽNÉ POZNÁMKY

Tyto vysvětlivky poskytují podkladové informace o pravidlech týkajících se místa poskytnutí služby související s nemovitostí, jakož i vysvětlení ohledně toho, jak je třeba podle názoru Generálního ředitelství Evropské komise pro daně a celní unii tato pravidla chápat.

Vysvětlivky nejsou právně závazné a nebrání členským státům a vnitrostátním daňovým správám v přijetí vnitrostátních pokynů k téže záležitosti.

Cílem těchto vysvětlivek je **přispět k lepšímu porozumění evropským právním předpisům**, především prováděcímu nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby. Lze je pokládat za **vodítko**, které je možno použít k objasnění praktického uplatňování evropských právních předpisů upravujících DPH, pokud jde o služby související s nemovitostí.

Tyto vysvětlivky vyhotovilo Generální ředitelství Evropské komise pro daně a celní unii (GŘ TAXUD) po rozsáhlých konzultacích s členskými státy a zástupci podniků.

Vysvětlivky nejsou právně závazné. Nevyjadřují oficiální stanovisko Evropské komise a Evropská komise není názory v nich obsaženými vázána. Vysvětlivky nemusí vyjadřovat plně názory všech členských států. Vnitrostátní daňové správy mohou vydat zvláštní pokyny k uplatňování předpisů o DPH, které se týkají služeb souvisejících s nemovitostí. Zúčastněné strany, které hledají přesnou, úplnou a závaznou odpověď na konkrétní dotaz, se vyzývají, aby se obrátily na příslušné vnitrostátní daňové správy[1], které v souladu se zásadou proporcionality nesou prvořadou odpovědnost za informování osob povinných k dani ohledně výkladu a uplatňování právních předpisů o DPH.

Vysvětlivky nejsou úplné: byly do nich zařazeny pouze určité otázky, jejichž vysvětlení se považovalo za žádoucí. Je vhodné a doporučuje se, aby uživatel vysvětlivek prostudoval jak obecné poznámky v části I, tak i zvláštní poznámky v části II, jelikož vysvětlivky v části I jsou často důležité pro náležité pochopení zvláštních ustanovení.

Vysvětlivky jsou průběžně aktualizovány: vysvětlivky nepředstavují konečný produkt, nýbrž odrážejí stav k určitému okamžiku v souladu s aktuálními poznatky a zkušenostmi.

1 Více informací o vnitrostátních předpisech týkajících se DPH a kontaktní údaje vnitrostátních daňových správ jsou k dispozici na internetové adrese http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm

Obsah

ČÁST 1 **Obecné poznámky k službám souvisejícím s nemovitostí** **9**

1.1 **Historické souvislosti** **9**

1.2 **Mezinárodní souvislosti** **9**

1.3 **Účel zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí** **9**

1.4 **Povaha zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí** **10**

1.5 **Režim DPH u služeb souvisejících s nemovitostí poskytnutých na dálku** **10**

1.6 **Použití zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí v případě sdruženého plnění** **11**

1.7 **Souvislost služby s jednou či několika konkrétními nemovitostmi** **12**

1.8 **Služby související s nemovitostí a komplexní zakázky** **12**

1.9 **Povinnosti poskytovatelů služeb souvisejících s nemovitostí** **13**

1.10 **Vzájemný vztah mezi zvláštním pravidlem v článku 47 směrnice o DPH a koncepcí stálé provozovny uznané pro účely DPH** **13**

1.11 **Vzájemný vztah mezi pravidly týkajícími se místa poskytnutí služby a osvobozením od DPH** **13**

1.12 **Nepodstatnost pojmů a definic ve vnitrostátních právních předpisech s ohledem na použití zvláštního pravidla** **13**

1.13 **Příslušné právní akty** **14**

ČÁST 2 **Zvláštní poznámky k ustanovením prováděcího nařízení o DPH, která se týkají služeb souvisejících s nemovitostí** **15**

2.1 **Obecný přístup k článkům 13b a 31a** **15**

2.2 **Definice „nemovitosti"** **15**

2.2.1 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. a)? 16

2.2.1.1 Určitá část země 16

2.2.1.2 Vlastnické právo a držba 17

2.2.2 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. b)? 18

2.2.2.1 Co je míněno budovami a stavbami v čl. 13b písm. b)? 18

2.2.2.2 Je třeba považovat i neúplnou budovu za budovu podle článku 13b? 18

2.2.2.3 Co se rozumí výrazy „spojená se zemí nebo v zemi (nad úrovní moře nebo pod ní)" a „kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit"? 19

2.2.3 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. c)? 20

2.2.3.1 Kdy tvoří prvek nainstalovaný v budově nebo stavbě její nedílnou součást? 21

2.2.4 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. d)? 22

2.2.4.1 Co se rozumí „trvale nainstalovaným" v čl. 13b písm. d)? 22

2.2.4.2 Jak by se mělo posuzovat to, zda je budova nebo stavba změněna nebo zničena? 23

2.2.4.3 Jaký je vzájemný vztah mezi písmeny b), c) a d) článku 13b? 24

2.3 Definice služeb, které mají „dostatečně přímou souvislost" s nemovitostí 25

2.3.1 Jaký je vzájemný vztah mezi ustanoveními čl. 31a odst. 1, 2 a 3? Jak by se měly vykládat společně? 25

2.3.2 Jak je nutno posuzovat „dostatečně přímou souvislost"? 26

2.3.3 Mohou kritérium týkající se „dostatečně přímé souvislosti" splňovat služby poskytované na dálku? 26

2.3.4 Ovlivňuje hodnocení poskytnutých služeb postavení příjemce služeb? 27

2.3.5 Ovlivňuje hodnocení služeb místo, kde se nachází příjemce těchto služeb? 27

2.3.6 Jak je třeba chápat ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. a)? 27

2.3.7 Jak je třeba chápat ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. b)? 27

2.3.8 Jsou ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. a) a b) kumulativní? 28

2.4 Konkrétní příklady služeb souvisejících nebo nesouvisejících s nemovitostí 28

2.4.1 Je seznam v čl. 31a odst. 2 orientační, nebo úplný? 28

2.4.2 Vypracování plánů (čl. 31a odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a)) 28

2.4.2.1 Jaký právní režim se vztahuje na studie provedené s ohledem na nemovitost, jejíž umístění není dosud známé?.....29

2.4.3 Poskytování služeb stavebního dozoru a bezpečnostních služeb (čl. 31a odst. 2 písm. b)) 29

2.4.3.1 Které služby spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. b)? 29

2.4.3.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. b) rovněž na služby poskytované na dálku? 30

2.4.3.3 Spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. b) instalace bezpečnostního systému? 30

2.4.4 Stavba budovy (čl. 31a odst. 2 písm. c)) 31

2.4.4.1 Které kategorie stavebních prací spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. c)? 31

2.4.4.2 Jaký by měl být režim DPH v případě najímání personálu za účelem provedení stavebních prací? 31

2.4.5 Stavba trvalých staveb (čl. 31a odst. 2 písm. d)) 32

2.4.5.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. d) i na stavbu trvalých staveb spojených se dnem řeky/moře/oceánu? 32

2.4.5.2 Co jsou to stavební a demoliční práce uvedené v čl. 31a odst. 2 písm. d)? 32

2.4.6 Práce na pozemku a zemědělské služby (čl. 31a odst. 2 písm. e)) 32

2.4.6.1 Které kategorie prací a zemědělských služeb spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. e)? 32

2.4.7 Průzkum a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. f)) 33

2.4.7.1 Jaký je účel ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. f)? 33

2.4.8 Oceňovací služby (čl. 31a odst. 2 písm. g)) 33

2.4.8.1 Na které služby spočívající v oceňování nemovitostí se vztahuje ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. g)? 34

2.4.8.2 Lze za službu související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. g) považovat služby hloubkové kontroly? 34

2.4.8.3 Má metoda použitá při ocenění nemovitosti vliv na to, zda se poskytnutí této služby pokládá za související či s nemovitostí, či nikoli? 34

2.4.9 Pacht nebo nájem nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. h) a odst. 3 písm. b)) 34

2.4.9.1 Jak je třeba rozumět pojmům „pacht nebo nájem nemovitosti" pro účely pravidel týkajících se místa poskytnutí služby? 35

2.4.9.2 Jak je třeba rozumět „skladování zboží" podle čl. 31a odst. 2 písm. h) s přihlédnutím ke stanovisku Soudního dvora EU ve věci RR Donnelley? 35

2.4.9.3 Jak by se mělo zacházet se skladovacími službami, které jsou poskytovány společně s jinými službami? 36

2.4.10 Poskytování ubytování (čl. 31a odst. 2 písm. i) a odst. 3 písm. d)) 36

2.4.10.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. i) i na ubytování mimo hotely (např. rekreační chaty, rekreační domy, výměny bytů atd.)? 36

2.4.10.2 Na které služby se vztahuje ustanovení týkající se „práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z převodu práv dočasného užívání" v čl. 31a odst. 2 písm. i)? 37

2.4.11 Udělení nebo převod jiných práv k užívání celé nemovitosti nebo její části (čl. 31a odst. 2 písm. j)) 37

2.4.11.1 Jaký je účel ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j)? 38

2.4.11.2 Jak je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. j) omezena? 38

2.4.11.3 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j) na sdílení kancelářských prostor? 38

2.4.11.4 Vztahuje se čl. 31a odst. 2 písm. j) na hausbóty? 39

2.4.12 Údržba, renovace a opravy budov (čl. 31a odst. 2 písm. k)) 39

2.4.12.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. k) pouze na údržbu, renovaci a opravy budov, nebo i na údržbu, renovaci a opravy jiných typů nemovitostí? 39

2.4.12.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. k) pouze na údržbu, renovaci a opravy spojené s většími pracemi, nebo se vztahuje i na opakující se úklidové služby uvnitř a vně budov? 40

2.4.13 Údržba, renovace a opravy trvalých konstrukcí (čl. 31a odst. 2 písm. l)) 40

2.4.13.1 Vztahuje se čl. 31a odst. 2 písm. l) na telekomunikační infrastrukturu? 40

2.4.14 Instalace nebo montáž strojů nebo zařízení (čl. 31a odst. 2 písm. m) a odst. 3 písm. f)) 40

2.4.14.1 Jak je třeba ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. m) vykládat s ohledem na čl. 13b písm. c) a d)?....40

2.4.14.2 Od kterého okamžiku v procesu instalace nebo montáže strojů nebo zařízení se tyto považují za nemovitost? 41

2.4.15 Údržba, opravy, inspekce a kontrola strojů nebo zařízení (čl. 31a odst. 2 písm. n) a odst. 3 písm. f))....41

2.4.15.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. n) na služby poskytované na dálku? 41

2.4.16 Správa nemovitostí (čl. 31a odst. 2 písm. o) a odst. 3 písm. g)) 41

2.4.16.1 Co se rozumí správou nemovitostí v čl. 31a odst. 2 písm. o)?....41

2.4.16.2 Co se rozumí správou portfolia investic do nemovitostí? Spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 3 písm. g) správa jediného investičního aktiva?....42

2.4.17 Zprostředkování v případě transakcí týkajících se nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. p) a odst. 3 písm. d)) 43

2.4.17.1 Které zprostředkovatelské činnosti se považují za služby související s nemovitostí? Jaká je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. p)? 43

2.4.17.2 Je ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) omezeno pouze na zprostředkování realitními kancelářemi, nebo se vztahuje na jakoukoli osobu podílející se na poskytování zprostředkovatelských služeb?....43

2.4.17.3 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) i na plnění, při nichž nedochází k prodeji, pachtu, pronájmu, zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti?....44

2.4.17.4 Proč je v čl. 31a odst. 3 písm. d) zdůrazněna podmínka „pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby“? 44

2.4.17.5 Jak by se mělo zacházet se situacemi, kdy zprostředkovatelské služby uvedené v čl. 31a odst. 2 písm. p) zahrnují různé prvky (např. průzkum, navazování kontaktů, vytvoření internetových stránek, vyhledávání a analýzu vlastností nemovitosti)? 44

2.4.18 Právní služby (čl. 31a odst. 2 písm. q) a odst. 3 písm. h)).....44

2.4.18.1 Která kritéria umožňují určit, zda určitá služba spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. q) nebo odst. 3 písm. h)? 45

2.4.18.2 Považují se právní služby související s uzavřením smlouvy o nájmu nebo pachtu za služby související s nemovitostí? 46

2.4.18.3 Jak je třeba chápat pojem „právní změna" v čl. 31a odst. 2 písm. q)? 46

2.4.18.4 Je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. q) omezena pouze na právní služby poskytované právníky a notáři? 47

2.4.18.5 Jaký je význam pojmu „některá práva" v čl. 31a odst. 2 písm. q)? 47

2.4.18.6 Považují se poradenské služby, které vyžadují přítomnost v místě nebo které jsou spojeny s určitou nemovitostí, za služby související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. q)? 47

2.4.18.7 Považují se právní služby týkající se financování koupě nemovitosti nebo investičního poradenství za služby související s nemovitostí?.....47

2.4.19 Reklamní služby (čl. 31a odst. 3 písm. c)).....48

2.4.19.1 Co se rozumí „reklamními službami" v čl. 31a odst. 3 písm. c)? 48

2.4.19.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. c) i na případy, kdy reklama zahrnuje fyzickou změnu nemovitosti, například malbu na části budovy? 48

2.4.20 Poskytnutí místa pro stánek spolu s jinými souvisejícími službami (čl. 31a odst. 3 písm. e)).....49

2.4.20.1 Jaká je oblast působnosti čl. 31a odst. 3 písm. e)?.....49

2.4.20.2 Jak je definováno „poskytnutí místa pro stánek" v čl. 31a odst. 3 písm. e)? 49

2.4.21 Dodání zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti (článek 31b) 50

PŘÍLOHA Výňatky z příslušných právních předpisů 51

ČÁST 1
OBECNÉ POZNÁMKY K SLUŽBÁM SOUVISEJÍCÍM S NEMOVITOSTÍ

1.1 Historické souvislosti

1. Podle evropských právních předpisů o DPH je v případě poskytnutí služby související s nemovitostí místo zdanění stanoveno podle zvláštního pravidla obsaženého v článku 47 směrnice o DPH[2]. Toto pravidlo stanoví, že místem poskytnutí služby související s nemovitostí je místo, kde se nemovitost nachází.

2. V rámci revize pravidel týkajících se místa poskytnutí služby, která byla zahájena prvním návrhem Evropské komise v roce 2003 a která vedla k přijetí směrnice Rady 2008/8/ES[3], se Rada rozhodla zvláštní pravidlo týkající se místa zdanění při poskytnutí služby související s nemovitostí zachovat.

3. Současně byly určité otázky týkající se výkladu tohoto ustanovení projednávány ve výboru pro DPH[4], který schválil několik pokynů, zejména k některým zvláštním scénářům, jako je poskytování právních služeb souvisejících s nemovitostí, poskytování komplexních služeb zahrnujících poskytnutí místa pro stánek na veletrhu nebo výstavě atd.[5]. Tyto pokyny však často nebyly schváleny jednomyslně.

4. K zajištění větší jednotnosti, účinnosti a jistoty s ohledem na režim DPH, který se vztahuje na poskytnutí služby související s nemovitostí, jež se nachází v EU, byly pokyny k službám souvisejícím s nemovitostí schválené ve výboru pro DPH začleněny do ustanovení prováděcího nařízení o DPH[6], a ode dne 1. ledna 2017 budou proto závazné a přímo použitelné ve všech členských státech.

1.2 Mezinárodní souvislosti

5. Zvláštní pravidla, která se týkají místa poskytnutí služby související s nemovitostí, jsou uplatňována nejen v Evropské unii, nýbrž i v některých třetích zemích. Na úrovni EU je toto zvláštní pravidlo v souladu s uplatňováním zásady místa určení. Na mezinárodní úrovni[7] panuje obecná shoda, že zvláštní pravidla, která jako pomocný ukazatel při určování místa zdanění používají místo, kde se nemovitost nachází, mohou vést k spravedlivému rozdělení daňových pravomocí mezi daňové jurisdikce.

2 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1).

3 Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 44, 20.2.2008, s. 11).

4 Výbor pro DPH je poradní výbor zřízený podle článku 398 směrnice o DPH, který má prosazovat jednotné uplatňování ustanovení směrnice o DPH. Výbor nemá žádné legislativní pravomoci a nemůže přijímat právně závazná rozhodnutí, může však vydávat pokyny.

5 Viz pokyny z 93. zasedání výboru pro DPH.

6 Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. L 284, 26.10.2013, s. 1).

7 Viz Mezinárodní pokyny k DPH / dani ze zboží a služeb vypracované OECD.

1.3 Účel zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí

6. Zvláštní pravidlo týkající se místa poskytnutí služby související s nemovitostí má zajistit zdanění v předpokládaném místě spotřeby služby. Tento cíl je třeba mít na paměti ve všech případech, kdy praktické uplatňování právních předpisů způsobuje potíže. Tyto případy je vždy třeba řešit tak, aby bylo zajištěno, že příjmy z DPH plynou členskému státu, v němž je služba podle předpokladu spotřebována, přičemž se přihlíží ke skutečnosti, že se má za to, že služba související s nemovitostí je spotřebována v místě, kde se nemovitost nachází. Strany těchto transakcí proto nemohou článek 47 směrnice o DPH obcházet tím, že ve svých smluvních ujednáních uvedou, že by služby poskytnuté podle smlouvy měly podléhat obecným pravidlům týkajícím se místa poskytnutí služby.

1.4 Povaha zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí

7. Pravidlo obsažené v článku 47 směrnice o DPH je zvláštním pravidlem, a nikoli výjimkou z obecných pravidel týkajících se místa poskytnutí služby, která jsou obsažena v článcích 44 (mezi podniky) a 45 (mezi podnikem a spotřebitelem) směrnice o DPH. Toto pravidlo spadá do oblasti působnosti hlavy V „Místo zdanitelného plnění" kapitoly 3 „Místo poskytnutí služby" oddílu 3 „Zvláštní ustanovení", a nemělo by se vykládat jako výjimka z obecných pravidel[8].

8. Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr EU") je třeba ustanovení, která obsahují výjimky z obecných pravidel (jako jsou ustanovení týkající se osvobození od daně nebo snížených sazeb), vykládat striktně. Jelikož pravidlo obsažené v článku 47 směrnice o DPH nepředstavuje výjimku, kritérium striktního výkladu se na definici služby související s nemovitostí nevztahuje.

9. Článek 47 je nutno uplatňovat na základě objektivního posouzení podmínek stanovených ve směrnici o DPH a v prováděcím nařízení o DPH. Toto zvláštní pravidlo se použije bez ohledu na to, zda je služba poskytována jinému podniku nebo konečnému spotřebiteli.

10. V případě nejistoty ohledně použití článku 47 směrnice DPH jakožto zvláštního pravidla, které existuje vedle obecných pravidel obsažených v článcích 44 a 45, by se režim DHP u daného plnění měl určit s ohledem na účel tohoto zvláštního pravidla, tj. umožnit zdanění v členském státě, v němž je služba spotřebována, a to na základě objektivního posouzení. Za prvé je třeba ověřit, zda služby spadají do oblasti působnosti zvláštního pravidla v článku 47[9], a je-li tomu tak, zda se dotyčná služba považuje za službu související s nemovitostí. Pokud tomu tak není a neplatí jiné zvláštní pravidlo[10], použijí se obecná pravidla stanovená v článcích 44 a 45.

11. V určitých případech může dojít k tomu, že jsou splněny podmínky pro uplatnění dvou či více zvláštních pravidel. V těchto případech je nutno použít pravidlo, které lépe zajišťuje zdanění v předpokládaném místě spotřeby[11].

8 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Heger Rudi, C-166/05 a ve věci Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04.

9 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, bod 29.

10 Službu je nutno posoudit vždy na stejném základě, pokud jde o to, zda spadá do oblasti působnosti některého ze zvláštních pravidel stanovených v článcích 46 až 59a směrnice o DPH. Je-li tomu tak, použije se příslušné ustanovení, a nikoli obecná pravidla v článcích 44 a 45 směrnice o DPH.

11 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RCI Europe, C-37/08, bod 39.

1.5 Režim DPH u služeb souvisejících s nemovitostí poskytnutých na dálku

12. Služby související s nemovitostí mohou být v některých případech poskytnuty na dálku. Způsob poskytnutí služby by obvykle neměl mít na režim DPH žádný vliv, nezmění-li se povaha služby. Nelze vyloučit, že například v důsledku moderních technologií nemusí být některé služby související s nemovitostí poskytovány jen v místě, nýbrž mohou být poskytnuty i na dálku.

13. Je-li služba poskytnuta na dálku, může se na ni vztahovat více než jedno zvláštní pravidlo upravující místo poskytnutí služby (např. pravidlo pro služby související s nemovitostí a pravidlo pro elektronicky poskytované služby), je proto nezbytné posoudit důsledky použití každého pravidla s cílem určit pravidlo, které zajistí nejuspokojivější výsledek z hlediska potřeby zajistit zdanění v předpokládaném místě spotřeby služby.

1.6 Použití zvláštního pravidla pro služby související s nemovitostí v případě sdruženého plnění

14. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora EU musí být každé plnění pro účely DPH za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné[12]. Skládá-li se však plnění z několika prvků, je třeba posoudit, zda má být považováno za plnění tvořené jediným plněním, nebo několika vlastními a samostatnými plněními[13].

15. O jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé[14]. Za účelem určení, zda zákazník považovaný za průměrného zákazníka obdrží několik oddělených plnění nebo jediné plnění, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené operace[15].

16. Tak je tomu rovněž v případě, že jeden nebo více prvků představuje hlavní plnění a ostatní prvky představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, pokud pro zákazníka není samotným cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek[16].

17. V případě jediného sdruženého plnění je nutno určit hlavní prvek tohoto plnění a ověřit, zda tento hlavní prvek souvisí s nemovitostí, či nikoli.

12 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Field Fisher Waterhouse, C-392/11 Aktiebolaget NN, C-111/05, bod 22, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, bod 35 a Everything Everywhere, C-276/09, bod 21.

13 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Part Service, C-425/06, bod 51.

14 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, bod 22 a Everything Everywhere, C-276/09, body 24 a 25.

15 Viz například rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Card Protection Plan, C-349/96.

16 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Card Protection Plan, C-349/96, bod 29, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, bod 20, Aktiebolaget NN, C-111/05, bod 22, Everything Everywhere, C-276/09, body 21 a 22 a Bog a další, C-497/09, bod 53.

18. Hodnocení daného scénáře jako jednoho či několika plnění je nutno provést v každém jednotlivém případě s přihlédnutím k těmto kritériím, která stanovil Soudní dvůr EU[17]. Při provádění tohoto hodnocení je nutno vzít v úvahu všechny okolnosti daného poskytnutí služby[18].

1.7 Souvislost služby s jednou či několika konkrétními nemovitostmi

19. Služby související s nemovitostí se vztahují na plnění spojená s jednou nemovitostí i s několika nemovitostmi. Skutečnost, že služba je spojena s více než jednou nemovitostí, nepředstavuje překážku pro to, aby dotyčná služba měla dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí ve smyslu čl. 31a odst. 1 prováděcího nařízení o DPH.

20. Za účelem zdanění v předpokládaném místě spotřeby lze zvláštní pravidlo v článku 47 směrnice o DPH použít pouze tehdy, je-li služba spojena s jednou nebo několika konkrétními nemovitostmi, tj. pokud služba souvisí s jednou či několika jednoznačně identifikovanými nebo identifikovatelnými nemovitostmi. Není-li možné nemovitost určit, nelze tím spíše službu zdanit v jurisdikci, v níž se má nacházet. V těchto případech je nutno vyvodit závěr, že služba nemá dostatečnou souvislost s nemovitostí.

21. Ve všech scénářích, kdy je služba spojena s jednou či několika konkrétními nemovitostmi, je nutné náležitě posoudit, zda má služba dostatečně přímou souvislost s nemovitostí podle článku 31a prováděcího nařízení o DPH.

22. Skutečnost, že se jedna či několik nemovitostí nachází v širší zeměpisné oblasti v rámci jedné jurisdikce (jako je město nebo region) nebo že se nachází v různých členských státech, nebrání sama o sobě tomu, aby služba souvisela s nemovitostí. Pokud služba zahrnuje více než jednu jurisdikci, je nutno rozdělit daňové pravomoci mezi dotčené jurisdikce poměrně.

1.8 Služby související s nemovitostí a komplexní zakázky

23. S ohledem na vymezení zakázek existuje široká škála možností, jelikož k dispozici je mnoho různých metod, které mohou poskytovatelé použít při organizování způsobu poskytování služeb. Na daném plnění se může například podílet mnoho subdodavatelů; zákazník může být usazen v jiné zemi, než je země, ve které se nachází nemovitost, atd.

24. Při posuzování, zda lze tyto situace považovat za služby související s nemovitostí, je nutno vzít v úvahu tyto prvky:

- Jestliže se plnění týká více než jedné nemovitosti, musí být každá z nich jednoznačně identifikovaná nebo identifikovatelná.
- Nelze mít za to, že služby související s několika konkrétními nemovitostmi nemají dostatečně přímou souvislost s nemovitostí pouze z toho důvodu, že jsou spojeny s více než jednou nemovitostí nebo že se tyto nemovitosti nacházejí v různých členských státech.
- Při posuzování služby (jakožto související či nesouvisející s nemovitostí) není rozhodující skutečnost, že služba není poskytována v místě, není poskytována přímo vlastníkovi nemovitosti nebo je poskytována příjemci, který se nachází v jiné zemi než nemovitost.

17 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, bod 30 a následující body.

18 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Card Protection Plan, C-349/96, bod 27.

- Existuje-li řetězec plnění, je třeba každé poskytnutí služby posoudit zvlášť s přihlédnutím ke skutkovým okolnostem.
- Pokud komplexní plnění zahrnuje jak služby související s nemovitostí, tak i jiné zboží nebo služby (tj. jedná se o sdružené plnění s několika prvky), je nutno ověřit, zda je hlavním prvkem plnění služba související s nemovitostí a zda má tato služba dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí (viz rovněž výše uvedené vysvětlivky k sdruženému plnění).

1.9 Povinnosti poskytovatelů služeb souvisejících s nemovitostí

25. Pokud poskytovatel poskytuje v určitém členském státě služby, na něž se vztahuje článek 47 směrnice o DPH, je obecně povinen odvést DPH správci daně členského státu, ve kterém se nemovitost nachází (viz článek 193 směrnice o DPH). Poskytovatel se proto obvykle musí zaregistrovat pro účely DPH a plnit všechny související povinnosti v tomto členském státě[19]. Jestliže služba souvisí s několika nemovitostmi, které se nacházejí v různých jurisdikcích, je poskytovatel povinen odvést příslušnou DPH a zaregistrovat se pro účely DPH ve všech těchto jurisdikcích.

26. Členské státy však mohou stanovit, že v případě, není-li poskytovatel usazen na jejich území, je osobou povinnou odvést DPH osoba, jíž byla služba poskytnuta (viz článek 194 směrnice o DPH). Hospodářské subjekty by proto měly ověřit, zda se v členských státech, v nichž nejsou usazeny, hodlají v nich však působit, uplatňuje tato možnost.

1.10 Vzájemný vztah mezi zvláštním pravidlem v článku 47 směrnice o DPH a koncepcí stálé provozovny uznané pro účely DPH

27. Pojem stálá provozovna (nezaměňovat s pojmem stálá provozovna pro účely přímého zdanění) je vymezen v článku 11 prováděcího nařízení o DPH. Tento pojem není spojen se zvláštním pravidlem týkajícím se místa poskytnutí služby související s nemovitostí.

28. Pokud se poskytnutá služba pokládá za službu související s nemovitostí, je nutno DPH odvést v členském státě, ve kterém se nemovitost nachází (viz rovněž vysvětlivky k daňovým povinnostem v oddíle 1.9). Existence stálé provozovny poskytovatele v tomto členském státě proto není pro určení místa poskytnutí této služby podstatná. Pouhá skutečnost, že podnik vlastní nemovitost v daném členském státě, mimoto sama o sobě neumožňuje vyvodit závěr, že dotyčný podnik má v této jurisdikci stálou provozovnu.

1.11 Vzájemný vztah mezi pravidly týkajícími se místa poskytnutí služby a osvobozením od DPH

29. Při posuzování vzájemného vztahu mezi pravidly týkajícími se místa poskytnutí služby a pravidly, která se zabývají osvobozením od DPH, nelze zapomínat na to, že obecným přístupem v systému DPH v EU je za prvé určení správného místa poskytnutí dané služby a teprve jako druhý krok se zkoumají pravidla vztahující se na toto plnění v určené jurisdikci (členský stát nebo třetí země). To zahrnuje určení toho, zda je služba zdaněna (a pokud ano, s jakou sazbou), nebo zda je od daně osvobozena. Jinými slovy, i když může být daná služba osvobozena od DPH, nemění to nic na tom, že nejprve je třeba správně určit místo poskytnutí služby.

19 Více informací o vnitrostátních pravidlech uplatňovaných v členských státech viz: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.12 Nepodstatnost pojmů a definic ve vnitrostátních právních předpisech s ohledem na použití zvláštního pravidla

30. V zájmu společného výkladu a jednotného uplatňování zvláštního pravidla v článku 47 směrnice o DPH v celé Evropské unii by daňové správy, které odpovídají za uplatňování právních předpisů EU upravujících DPH, měly zabránit používání definic a pojmů vyplývajících z jejich vnitrostátních právních předpisů.

31. Pro účely uplatňování článku 47 směrnice o DPH se proto posouzení musí zakládat na definicích uvedených v právních předpisech EU upravujících DPH, a nikoli na definicích uvedených ve vnitrostátních právních předpisech jednotlivých členských států. V případě vážných pochybností, které mohou vést k dvojímu zdanění či nezdanění, by členské státy měly danou věc předložit ve výboru pro DPH.

1.13 Příslušné právní akty

32. Právní akty, na něž se v těchto vysvětlivkách odkazuje:

- směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice 2008/8/ES (dále jen „směrnice o DPH")
- prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění nařízení (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 (dále jen „prováděcí nařízení o DPH").

33. Všechna příslušná právní ustanovení jsou uvedena na konci vysvětlivek, a to ve znění platném ode dne 1. ledna 2017.

34. Odkazuje-li se na určitý článek prováděcího nařízení o DPH, je odkaz na tento zvláštní právní akt vynechán a je zmíněn pouze dotyčný článek. Ve všech ostatních případech je upřesněno, na který právní akt se odkazuje.

ČÁST 2
ZVLÁŠTNÍ POZNÁMKY K USTANOVENÍM PROVÁDĚCÍHO NAŘÍZENÍ O DPH, KTERÁ SE TÝKAJÍ SLUŽEB SOUVISEJÍCÍCH S NEMOVITOSTÍ

2.1 Obecný přístup k článkům 13b a 31a

35. Část 2 těchto vysvětlivek objasňuje uplatňování ustanovení prováděcího nařízení o DPH, která mají určit místo poskytnutí služby související s nemovitostí.

36. Pokud se služba považuje za službu související s nemovitostí, je podle článku 47 směrnice o DPH místem jejího poskytnutí místo, kde se nemovitost nachází.

37. Aby se mělo za to, že daná služba souvisí s nemovitostí, musí mít dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí.

38. Nejprve je proto třeba posoudit, zda služba souvisí s věcí, kterou lze považovat za nemovitost. Cílem článku 13b je poskytnout definici pojmu „nemovitost". Vysvětlení k tomuto ustanovení je uvedeno v oddíle 2.2.

39. Za druhé, je-li odpověď na první otázku kladná, je nutno posoudit, zda mezi službou a nemovitostí, které se tato služba týká, existuje dostatečně přímá souvislost, aby se mělo za to, že se jedná o službu související s nemovitostí. Článek 31a má pomoci určit, zda se bude mít za to, že služba má dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. Vysvětlení k tomuto ustanovení je uvedeno v oddílech 2.3 a 2.4.

40. Jelikož v praxi mohou nastat různé situace a podmínky, což znamená, že v tomto rámci nelze posoudit každý jednotlivý případ, zaměřují se vysvětlivky na kritéria, která by měla čtenáři umožnit určit, zda dotyčná služba souvisí či nesouvisí s nemovitostí.

2.2 Definice „nemovitosti"

Článek 13b

Pro účely směrnice 2006/112/ES se za **„nemovitost"** považuje[20]:

41. Ačkoli se ve většině scénářů zdá, že rozpoznání nemovité povahy zboží nebo majetku je poměrně jednoduché, některé zvláštní případy mohou vyvolávat pochybnosti. Za účelem stanovení jediné definice platné ve všech členských státech proto evropský normotvůrce schválil společnou definici pojmu „nemovitost", která je uvedena v článku 13b.

42. Tato definice vychází do značné míry z rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*[21]. Co se týká osvobození u pachtu nebo nájmu nemovitosti podle čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH, generální advokátka v této věci[22] uvedla, že nemovitost lze definovat jako *„určitou část zemského povrchu včetně staveb s ní pevně spojených, ke které může být založeno vlastnictví a držba*".

20 Důraz kladený na prvky vyznačené tučně má pouze zjednodušit čtení tohoto dokumentu.

21 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

22 Viz bod 30 stanoviska generální advokátky ve věci Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

43. V důsledku zařazení čtyř kategorií (v písmenech a) až d)) je definice „nemovitosti" v článku 13b podrobnější než judikatura, přičemž cílem je rozlišování mezi nemovitostmi a hmotnými movitými věcmi z hlediska DPH.

44. Ačkoli je nutno pojem „nemovitost" posoudit vždy pouze s odkazem na definici uvedenou v článku 13b, je vhodné pochopit, jak byla tato definice vypracována.

45. Na straně jedné existují věci, které nelze přemístit, nebo je nelze přemístit snadno (např. pozemky, budovy, stromy, plodiny). Tyto věci jsou nemovité a vztahuje se na ně čl. 13b písm. a) nebo b). Na straně druhé existují věci, které lze přemístit nebo které jsou přemisťovány, pokládají se však za nemovitost, jelikož s nemovitostí „úzce souvisejí" nebo jsou do ní „zabudovány" (např. výtahy, dveře, okna). I na tyto věci se bude vztahovat čl. 13b písm. b), c) nebo d).

46. Seznam čtyř kategorií uvedených v článku 13b je úplný. Nelze však mít za to, že se tyto kategorie vzájemně vylučují, což znamená, že se na určité věci může vztahovat více než jedna kategorie, jak bude prokázáno dále. Za účelem určení, zda daná služba souvisí s nemovitostí, je nezbytné ověřit, zda se týká nejméně jedné z těchto čtyř kategorií.

47. Je třeba zdůraznit, že skutečnost, že se na základě jedné nebo několika kategorií uvedených v definici určitá věc považuje za nemovitost, neznamená, že je nutno všechny služby týkající se věcí tohoto druhu pokládat za služby související s nemovitostí. Za služby související s nemovitostí se pro účely DPH pokládají pouze služby, které mají „dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí" (viz podrobnější vysvětlení v oddílech 2.3 a 2.4).

Ustanovení čl. 13b písm. a) každá určitá část země **na povrchu nebo pod ním, k nimž lze založit vlastnické právo a držbu**;

2.2.1 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. a)?

48. Aby se určitá věc považovala podle čl. 13b písm. a) za „nemovitost", musí být splněny dvě kumulativní podmínky: 1. mělo by se jednat o určitou část země na povrchu nebo pod ním a 2. mělo by být možné založit k ní vlastnické právo *a* držbu (viz zvláštní poznámka ke spojce „a" v bodě 60).

2.2.1.1 Určitá část země

49. Odkaz na „určitou část země" znamená, že to, co lze pokládat za nemovitost, se skládá z jednoznačně identifikovaných nebo identifikovatelných částí země, k nimž lze založit vlastnické právo a držbu. Pojem „země" je široký, jelikož odkaz na část země na povrchu nebo pod ním zahrnuje samotnou zemi a vše, co je na ní a rovněž pod ní, tj. podloží.

50. Zemská půda zahrnuje jakoukoli část země, včetně části země pokryté vodou, tj. moře, oceány, řeky, jezera a jiné vnitrozemské vodní cesty.

51. Odkazuje se i na to, co se nachází na povrchu země. Vzhledem ke kontextu tohoto ustanovení se však za „nemovitost" nepokládá vše, co se nachází na povrchu země.

52. Věci musí být rovněž spojeny se zemí nebo musí být zabudovány či upevněny v zemi. Toto ustanovení se proto týká zejména stromů a plodin (je třeba podotknout, že vzhledem k tomu, že mají kořeny v zemi, vztahuje se na ně také výraz „pod povrchem země"), pokud jsou spojeny se zemí.

53. To platí i pro vodstvo pokrývající zemi, jako jsou řeky, jezera a jiné vnitrozemské vodní cesty. Ačkoli lze vodu přemístit, měla by se pokládat za nemovitost, není-li odstraněna z vodní nádrže.

54. Zemské podloží zahrnuje vše, co se nachází pod zemí. Za nemovitosti se proto pokládají i ropné vrty, spodní vody, horniny a jiné zdroje nacházející se pod zemí (rovněž dno pod vodou). Nejsou-li tyto prvky vytěženy z podloží, pokládají se za součást země, tj. nemovitost.

55. Závěr, že vodu, ropu či jiné látky obsažené v půdě nebo podloží, lze považovat za nemovité věci, neznamená, že veškeré služby související s těmito látkami budou nutně pokládány za služby související s nemovitostí (viz zejména bod 173).

2.2.1.2 Vlastnické právo a držba

56. Vzhledem k znění čl. 13b písm. a) se definice „nemovitosti" vztahuje pouze na nemovité věci, „k nimž lze založit vlastnické právo a držbu".

57. Ačkoli „vlastnické právo" a „držba" jsou pojmy, které nejsou pro účely uplatňování směrnice o DPH definovány, členské státy je musí pro účely DPH používat společným způsobem, aniž by se uplatňovaly vnitrostátní definice.

58. Pro pochopení jejich významu je nutno vrátit se k definici „dodání zboží" uvedené v článku 14 směrnice o DPH. Je třeba připomenout, že účelem článku 13b je vymezit pojem „nemovitost", který je odvozen z hmotného majetku ve smyslu směrnice o DPH. „Dodáním zboží" se rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník". Podle ustálené judikatury Soudního dvora se „dodání zboží" nevztahuje na převod vlastnictví podle postupů stanovených v příslušných vnitrostátních právních předpisech, nýbrž zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem[23]. Může tudíž dojít k převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, ačkoli nedošlo k převodu právního vlastnictví majetku. Rozhodující je „ekonomické vlastnictví" nebo „ekonomická držba".

59. Podle této logiky je třeba ověřit, zda je nemovitost pravděpodobně „vlastněna" v tom smyslu, že někdo s ní může nakládat, jako byl jejím vlastníkem. Tato koncepce vlastnictví přesahuje pouhou skutečnost, že někdo má vlastnické právo.

60. Příznačné jsou v tomto ohledu jazykové rozdíly v prováděcím nařízení o DPH: některé jazykové verze odkazují na „vlastnické právo *a* držbu", jiné na „vlastnické právo *nebo* držbu". To prokazuje, že ačkoli ve většině případů náleží skutečné vlastnické právo a držba stejné osobě, může se rovněž stát, že vlastnické právo má jedna osoba a držbu vykonává jiná osoba. Pojem „vlastnické právo a držba" lze proto vykládat jako „vlastnické právo *nebo* držba" či jako „vlastnické právo *a* držba".

61. Volba znění „lze založit" znamená, že věc lze považovat za nemovitost i tehdy, nevykonává-li v okamžiku posouzení s ohledem na danou věc nikdo vlastnické právo ani držbu. Postačuje, že vlastnické právo nebo držbu lze založit, což odráží možnou širokou oblast působnosti tohoto ustanovení, jelikož se nevztahuje pouze na nemovité věci, které nemohou nikomu patřit ve výše popsaném smyslu[24].

---

23 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, body 7 až 9 a 12, HE, C-25/03, bod 64 a Graphic Procédé, C-88/09, bod 16.

24 Jelikož by v souvislosti s mezinárodními vodami mohly vzniknout určité problémy, je třeba v tomto ohledu uvést, že podle Úmluvy OSN o mořském právu je volné moře otevřeno všem státům. Ačkoli si žádný stát (nebo osoba v jeho jurisdikci) nemůže činit platné nároky na podrobení kterékoli části volného moře své svrchovanosti, může vykonávat činnosti jako vrtání, bagrování, hloubení na dně moří a oceánů a v jejich podzemí. Tyto činnosti budou souviset s nemovitostí, ačkoli nad touto částí země nemá nikdo svrchovanost.

62. Vlastnické právo a držba týkající se nemovitých věcí jsou obvykle potvrzeny dokladem o vlastnictví a/nebo zápisem v oficiálním registru. Jedná se však pouze o doklad vlastnického práva a držby. Mohou existovat i jiné způsoby prokázání vlastnického práva a držby a i bez tohoto dokladu bude nutné určit, zda lze založit vlastnické právo a držbu.

63. Ustanovení čl. 13b písm. a) se vztahuje i na nezcizitelné nemovité věci, jako je veřejný majetek (např. jezera, vnitrozemské vodní cesty, přístavy, veřejné parky), a to i tehdy, nelze-li vlastnické právo k těmto věcem převést. Kromě skutečnosti, že se jejich právní stav může v průběhu času na základě rozhodnutí orgánů veřejné moci změnit, mohou být také předmětem poskytnutí služeb (např. stavební práce, povolení k těžbě), což se bude pokládat za služby související s nemovitostí.

Ustanovení čl. 13b písm. b) každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi **nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit**;

2.2.2 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. b)?

2.2.2.1 Co je míněno budovami a stavbami v čl. 13b písm. b)?

64. Budovu lze definovat jako (člověkem zhotovenou) konstrukci, která má střechu a obvodové stěny, jako je například dům nebo továrna.

65. Pojem „stavba" má širší význam a zahrnuje ostatní (člověkem zhotovené) konstrukce, které se obvykle nepovažují za budovu (pokud jde o bližší vysvětlení prvků, zařízení a strojů, které lze považovat za nemovitost, viz oddíly 2.2.3 až 2.2.4). Stavby mohou zahrnovat inženýrská díla, jako jsou silnice, mosty, letiště, přístavy, hráze, plynovody, vodovodní a kanalizační sítě, jakož i průmyslové stavby, například elektrárny, větrné turbíny, rafinérie atd.

66. Je třeba uvést, že se budovy nebo stavby pokládají za nemovitost s ohledem na všechny jejich konstitutivní prvky. Pojem „konstitutivní" se netýká jen samotné kostry budovy nebo stavby, nýbrž i každého prvku, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást této budovy nebo stavby nebo je trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, takže tvoří celek a bez těchto prvků by budova nebo stavba byla neúplná nebo by se změnil její charakter. To, zda je třeba tyto prvky, které jsou nainstalovány v budově nebo stavbě, pokládat za nemovitost, je podrobně projednáno v oddílech 2.2.3 až 2.2.4.

67. Aby se budovy nebo stavby pokládaly za „nemovitost", musí být spojeny se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní a nelze je snadno rozebrat nebo přemístit[25].

2.2.2.2 Je třeba považovat i neúplnou budovu za budovu podle článku 13b?

68. Podle definice uvedené v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH se „budovou" rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

69. Bez ohledu na to, zda je budova úplná či neúplná (nemá-li například střechu nebo okna jako starobylé památky), článek 13b se na ni vztahuje za předpokladu, že je pevně spojená se zemí. Tak je tomu i v případě budov, které se nacházejí v procesu výstavby; stávají se nemovitostí, jakmile jsou prováděny stavební práce a konstrukce je pevně spojena se zemí nebo v zemi. Ačkoliv takováto budova není dosud obyvatelná nebo vhodná pro daný účel, je nutno ji pokládat za nemovitost.

25 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Rudolf Maierhofer, C-315/00 a Leichenich, C-532/11.

70. Stejné odůvodnění platí pro stavby. Prováděcí nařízení o DPH odkazuje na budovy a stavby, zatímco směrnice o DPH odkazuje pouze na stavby pevně spojené se zemí. Proto bez ohledu na to, zda se určitá konstrukce pokládá za budovu nebo stavbu, platí, že aby se jednalo o nemovitost, je rozhodující skutečnost, zda je dotyčná konstrukce pevně spojená se zemí, či nikoli.

71. Je třeba uvést, že ustanovení čl. 13b písm. c) a d) (bližší vysvětlení viz oddíly 2.2.3 až 2.2.4) mají umožnit posouzení toho, zda a do jaké míry je nutno považovat za nemovitost i některé prvky nainstalované v budově nebo stavbě, které tuto budovu nebo stavbu dokončují nebo vybavují. Neexistence prvků, které budovu nebo stavbu dokončují nebo vybavují a které zajišťují, aby byla obyvatelná nebo vhodná pro daný účel, nebrání tomu, aby se tyto konstrukce pokládaly za nemovitost.

2.2.2.3 Co se rozumí výrazy „spojená se zemí nebo v zemi (nad úrovní moře nebo pod ní)" a „kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit"?

72. Obě podmínky musí být splněny současně: budova nebo stavba by 1. měla být spojená se zemí nebo v zemi (nad úrovní moře nebo pod ní) a 2. nemělo by být možné ji snadno rozebrat nebo přemístit.

73. Použití podmínky „spojená se zemí nebo v zemi" vyžaduje nevyhnutelně odkaz na podmínku, že by měla být spojená způsobem, který zajišťuje, že ji „nelze snadno rozebrat nebo přemístit".

74. Ačkoli budovy nebo stavby, které za účelem spojení se zemí vyžadují významné práce související s infrastrukturou, zjevně tato kritéria splňují, problémy mohou nastat v případech, kdy lze zpochybnit charakter budovy nebo stavby nebo druh upevnění stavby použitý k jejímu spojení se zemí. Názornými příklady jsou hausbót používaný jako restaurace s diskotékou za okolností uvedených ve věci Leichenich[26] nebo budovy zhotovené z prefabrikovaných dílů, které mají být přemístěny a znovu použity na jiném místě, za okolností uvedených ve věci Maierhofer[27].

75. Budovu nebo stavbu lze spojit se zemí různými způsoby: pomocí pojiva, jako je cement, nebo upevňovacích prvků, jako jsou lana, řetězy, svorníky nebo kotvy.

76. Při posuzování budovy nebo stavby jako nemovitosti je však rozhodující skutečnost, zda ji lze či nelze snadno rozebrat nebo přemístit.

77. V souladu s judikaturou Soudního dvora EU není nutné, aby byla budova nebo stavba neoddělitelně spojena se zemí, pro to, aby byla považována za nemovitost[28]. Je nutné ověřit, zda upevnění nelze snadno uvolnit, tj. bez vyvinutí značného úsilí a vynaložení nezanedbatelných nákladů.

78. V některých případech, kdy mají být určité věci používány jako trvalé stanoviště, přičemž podle jejich povahy se jedná o movité věci (např. prefabrikované domy, kiosky, stánky, čluny, karavany), mohou být spojeny se zemí způsobem, který zajišťuje, že tyto konstrukce nelze uvolnit. Ačkoli by je v zásadě bylo možné vzhledem k jejich „mobilní" povaze posléze přemístit, je třeba je pokládat za nemovitost, pokud znehybněnou konstrukci nelze snadno rozebrat nebo přemístit.

26 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Leichenich, C-532/11.

27 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Rudolf Maierhofer, C-315/00.

28 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Leichenich, C-532/11, bod 23 a Rudolf Maierhofer, C-315/00, bod 33.

Podle Soudního dvora EU nelze upevnění snadno uvolnit, pokud je nelze odstranit bez vyvinutí značného úsilí nebo vynaložení nezanedbatelných nákladů[29].

79. Odkaz na výraz „snadno rozebrat nebo přemístit" může způsobovat určité praktické problémy, jelikož příslovce „snadno" je poměrně subjektivní a nekonkrétní pojem, který může za určitých okolností vyžadovat individuální analýzu každého případu.

80. V souladu s fyzickým kritériem („bez úsilí") a ekonomickým kritériem („bez nezanedbatelných nákladů"), která za účelem posouzení tohoto aspektu stanovil Soudní dvůr EU, je nutno vzít v potaz tato objektivní kritéria[30]:

- potřeba odborných dovedností – to se týká nástrojů, vybavení, know-how atd., jež jsou zapotřebí k vlastnímu rozebrání nebo přemístění budovy nebo stavby, včetně prostředků potřebných k jejich rozebrání či přemístění (použití jeřábu, přívěsu, nákladního vozidla atd.);
- náklady na provedení činnosti/služby za účelem rozebrání nebo přemístění budovy nebo stavby v porovnání s hodnotou rozebírané nebo přemisťované konstrukce;
- doba potřebná k rozebrání nebo přemístění budovy či stavby;
- skutečnost, že přemístěním nebo rozebráním dotyčné budovy nebo stavby by došlo k jejímu zničení nebo významnému snížení její hodnoty.

81. Kromě výše uvedených kritérií může být v tomto ohledu důležité i zamýšlené a/nebo skutečné použití konstrukce jako trvalého nebo dočasného stanoviště. Například pojízdné bufety, které se dočasně nacházejí na stejném místě, by se neměly považovat za nemovitost, ačkoliv mohou být spojeny se zemí, pokud spojení se zemí zajišťuje pouze jejich znehybnění po dobu používání, ve skutečnosti se však jedná o prozatímní konstrukce, které lze snadno přemístit nebo rozebrat. Jestliže se naopak používají jako trvalé stanoviště k provozování hospodářské činnosti, lze mít za to, že je nelze snadno rozebrat nebo přemístit, a to na základě skutečnosti, že jejich spojení se zemí je dostatečné, aby umožňovalo jejich znehybnění po delší dobu.

82. Zamýšlené použití určité věci jako trvalého stanoviště proto může naznačovat její „nemovitou" povahu, nepostačuje však jako kritérium k určení toho, zda je nutno konstrukci pokládat za nemovitost. Je třeba ověřit, zda je tato konstrukce spojena se zemí nebo v zemi tak, že ji nelze snadno rozebrat nebo přemístit.

Ustanovení čl. 13b písm. c) každý prvek, který **byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy** nebo stavby, **bez něhož by budova nebo stavba byla neúplná**, jako například dveře, okna, střechy, schodiště a výtahy;

2.2.3 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. c)?

83. Podle tohoto ustanovení se za nemovitost považuje každý prvek, který byl nainstalován v budově nebo stavbě, pokud tvoří nedílnou součást této budovy nebo stavby. Výraz „nedílnou" znamená, že bez tohoto prvku by budova nebo stavba byla neúplná.

29 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Leichenich, C-532/11, bod 23.

30 Upozorňuje se, že tato kritéria nejsou úplná a podle situace může být jedno kritérium přesnější než jiná nebo případně musí být některá kritéria splněna současně.

84. Toto ustanovení má zajistit, aby se prvek, který by jinak představoval movitou věc, pokládal za nemovitost, a to na základě skutečnosti, že tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby.

2.2.3.1 Kdy tvoří prvek nainstalovaný v budově nebo stavbě její nedílnou součást?

85. Jak již bylo uvedeno v bodě 66, budova nebo stavba se považuje za nemovitost s ohledem na všechny její konstitutivní prvky. Kromě hlavní konstrukce budovy nebo stavby se za nemovitost pokládají i některé prvky, které jsou nainstalovány v budově nebo stavbě, pakliže tvoří její nedílnou součást.

86. Instalace určitého prvku v budově nebo stavbě podle čl. 13b písm. c) znamená, že tento prvek je umístěn nebo upevněn na místě tak, aby byl připraven k použití v této budově nebo stavbě. Obvykle je upevněn k budově nebo stavbě nebo s ní spojen či jej lze snadno do budovy nebo stavby umístit a obvykle může být odstraněn nebo nahrazen.

87. To, zda by se nainstalované prvky měly pokládat za prvky, bez nichž by budova nebo stavba nebyla úplná, bude samozřejmě záviset na charakteru dotyčné budovy nebo stavby.

88. Použití a účel stavby určují, které prvky tvoří její nedílnou součást. Pokud se budova používá například k bydlení, má se za to, že prvky jako dveře a okna nainstalované v této budově tvoří celek s touto budovou, jelikož jsou nezbytné k tomu, aby bylo možno budovu pokládat za obytnou. Tyto prvky nemusí být nutně stejné jako prvky, jež jsou zapotřebí ve skladišti či továrně nebo při výstavbě elektráren, mostů či tunelů. V určitých situacích jsou zapotřebí specifické prvky, aby byla budova nebo stavba vhodná pro konkrétní použití (např. odsávač kouře v továrně, ochranné prvky ve věznici).

89. Aby se tudíž budova nebo stavba pokládala za nemovitost, je třeba ověřit, zda by se v případě neexistence těchto prvků (tj. při jejich odstranění) změnil její charakter tak, že by ji nebylo možno používat v souladu s funkcí, pro kterou byla navržena.

90. Prvky, zařízení nebo stroje, které jsou sice připevněny k budově nebo stavbě, neztrácejí však svou jedinečnost ani celistvost konstrukce, představují pouhé vybavení této budovy nebo stavby, která je úplná i bez nich. Tyto prvky však lze považovat za nemovitost, pokud by jejich odstranění vedlo k zničení nebo změně budovy nebo stavby, ve které jsou nainstalovány, ve smyslu čl. 13b písm. d) (další vysvětlení v tomto ohledu viz oddíl 2.2.4).

91. Příklady uvedené v čl. 13b písm. c) jsou součástí dokončovacích prvků, bez nichž by se některé budovy nebo stavby považovaly za neúplné. Dokončovacími prvky jsou prvky, jejichž instalace netvoří kostru budovy nebo stavby (nepřispívají jako takové k pevnosti nebo stabilitě budovy či stavby), budovu nebo stavbu však dokončují nebo vybavují. Pokud tyto dokončovací prvky přispívají k zhotovení hlavní konstrukce budovy nebo stavby, aby ji bylo možno používat k účelu, pro nějž byla navržena, pokládají se za nemovitost. Kromě příkladů uvedených v čl. 13b písm. c) lze zmínit dokončovací konstrukční prvky, které jsou umístěny v konstrukčním systému, jako jsou izolace, příčky, obklady stěn a podlahové krytiny. Totéž platí pro jiná elektrická, sanitární, ventilační nebo tepelná zařízení než hlavní instalace, na něž by se vztahovalo písmeno b). Všechny tyto prvky mají zajistit lepší (nebo efektivnější) používání nebo užívání budovy či stavby jako takové.

92. Připomíná se, že skutečnost, že určitý prvek tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, neznamená, že bez tohoto prvku by se budova nebo stavba nepovažovala za nemovitost. Znamená pouze to, že jakmile jsou tyto prvky nainstalovány v budově nebo stavbě, měly by se rovněž pokládat za nemovitost, jelikož budovu nebo stavbu dokončují. I dům bez dveří nebo oken by se pokládal za dům, dveře a okna (jakmile jsou nainstalovány) však přispívají k tomu, aby byl úplný, tj. zajišťují, aby byl obyvatelný, proto by se měly považovat za nemovitost.

93. Co se týká zvláštních staveb, rozhodující pro závěr, že určitý prvek tvoří nedílnou součást stavby, je skutečnost, zda je instalace daného prvku u stavby tohoto druhu nezbytná nebo nanejvýš potřebná, aby se tato považovala za stavbu. Tak je tomu v případě, je-li stavba bez dotyčného prvku nepoužitelná. Například v případě větrné farmy představují prvky generátoru (např. lopatky) nainstalované na větrné turbíně, která je spojena se zemí, konstitutivní prvky této konstrukce, bez nichž by větrná turbína byla neúplná.

94. Vhodným kritériem je tudíž toto: prvek nainstalovaný v budově nebo stavbě se považuje za její nedílnou součást, pokud přispívá k úplnosti budovy nebo stavby na základě vlastností běžně spojovaných s danou budovou nebo stavbou a podle funkce, kterou má tato budova nebo stavba plnit.

Ustanovení čl. 13b písm. d) každý prvek, zařízení nebo stroj **trvale nainstalovaný** v budově nebo stavbě, **které nelze přemístit bez zničení nebo změny** budovy nebo stavby.

2.2.4 Na co se vztahuje ustanovení čl. 13b písm. d)?

95. Podle tohoto ustanovení se za nemovitost pokládá každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, pokud je nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.

96. Toto ustanovení výslovně odkazuje na zařízení a stroj, může se však vztahovat i na jakýkoliv jiný prvek.

97. Toto ustanovení má zajistit, aby byl prvek, který by jinak představoval movitou věc, pokládán za nemovitost, a to na základě skutečnosti, že je trvale nainstalován v budově nebo stavbě tak, že jej nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.

98. Co se týká významu prvků, které jsou „nainstalované", odkazuje se na vysvětlení v bodě 86.

2.2.4.1 Co se rozumí „trvale nainstalovaným" v čl. 13b písm. d)?

99. Použití slov „trvale nainstalovaný" by se nemělo považovat za nezbytnou podmínku pro použití čl. 13b písm. d), nýbrž spíše za prostředek k pochopení toho, za jakých okolností může prvek nainstalovaný v budově nebo stavbě způsobit zničení nebo změnu této budovy nebo stavby, pokud by byl odstraněn. Při použití čl. 13b písm. d) bude ve skutečnosti rozhodující to, zda by odstranění prvku, který je trvale nainstalován v budově nebo stavbě, tuto budovu nebo stavbu určitým způsobem poškodilo. Pojem „trvale nainstalovaný" se proto vztahuje na prvky, které jsou v budově nebo stavbě nainstalovány za určitým účelem a které mají nějakou dobu vydržet nebo se nemají změnit.

100. „Trvale" lze vykládat buď subjektivně, tj. jako záměr osoby nainstalovat určitý prvek trvale, nebo objektivně, tj. s odkazem na dobu, po kterou je prvek nainstalován. Záměr je užitečný koncept při prvotním určování, zda má být prostřednictvím dané instalace prvek k budově nebo stavbě „upevněn" ne-li nastálo, tak přinejmenším během její obvyklé ekonomické životnosti. Toto

upevnění by mělo zajistit, že prvek nelze odstranit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.

101. Co se týká prvků nainstalovaných v budovách nebo stavbách používaných k vykonávání hospodářské činnosti, při určování, které druhy prvků budou pravděpodobně nainstalovány trvale, by se mělo používat přednostně objektivní kritérium. Průmyslová zařízení nebo stroje mají ekonomickou/praktickou životnost kratší nebo budovy nebo stavby, v nichž jsou používány. „Trvale" v této souvislosti znamená, že prvky jsou po určitou dobu používány při vykonávání hospodářské činnosti, pro kterou byly pořízeny.

2.2.4.2 Jak by se mělo posuzovat to, zda je budova nebo stavba změněna nebo zničena?

102. Jak bylo objasněno výše, zařízení, stroj nebo jakýkoli jiný prvek může být v budově nebo stavbě nainstalován trvale, rozhodující otázkou s ohledem na jejich trvalost je však to, zda je lze odstranit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby, ve které jsou nainstalovány. Je proto nezbytné objasnit význam pojmů „zničení" a „změna".

103. Zničení a změna budovy nebo stavby ve smyslu čl. 13b písm. d) se vztahují jak na tu část budovy nebo stavby, k níž je prvek upevněn, tak i na ostatní části budovy nebo stavby.

104. Co se týká budov a staveb, „zničením" se obvykle rozumí činnost nebo proces způsobující takové poškození budov nebo staveb, že již neexistují nebo je nelze opravit.

105. Posouzení, zda přemístění určitého prvku, zařízení nebo stroje trvale nainstalovaného v budově nebo stavbě povede k zničení této budovy nebo stavby, by nemělo být obzvláště složité. Připomíná se však, že „prvky trvale nainstalované" v budově nebo stavbě nemusí nutně znamenat, že tyto prvky jsou k budově nebo stavbě upevněny pomocí spony, příchytky nebo jiného druhu spojení. Průmyslový stroj, který je vzhledem ke svým vlastnostem (rozměry, hmotnost atd.) nainstalován v továrně trvale, může při odstraňování způsobit zničení továrny nebo její části (pokud by bylo například nutné odstranit střechu nebo zbourat zeď, aby bylo možno stroj vytáhnout).

106. „Zničení" proto zahrnuje situace, kdy je v důsledku odstranění určitého prvku, který byl v budově nebo stavbě nainstalován trvale, dotyčná budova nebo stavba vážně poškozena nebo dojde k její významné fyzické změně.

107. „Změna" znamená méně radikální zásah. Obvykle se jedná o přeměnu charakteru nebo struktury, a to zpravidla poměrně malým, avšak významným způsobem.

108. Z technického hlediska se změně rovná cokoli, co je spojeno s budovou nebo stavbou a poté uvolněno. Pro použití čl. 13b písm. d) však nepostačuje menší poškození nebo úprava. Budova nebo stavba se musí změnit významně.

109. Změna bude zjevně nevýznamná v případě prvků, které pouze visí na stěně, jsou upevněny hřebíkem nebo šroubem k podlaze nebo na stěnách, přičemž jejich odstranění zanechá na podlaze nebo na stěnách pouze známky nebo stopy (např. montážní otvory), které lze snadno zakrýt nebo opravit.

110. Například stroj přišroubovaný k podlaze v továrně, aby se při výrobě neposouval, lze jednoduše odstranit uvolněním šroubů. Na podlahu bude mít odstranění šroubů samozřejmě určitý dopad, nepoškodí však významně samotnou budovu.

111. Při určování, zda změna je či není významná, mohou být užitečnými faktory množství úsilí a času nebo výše nákladů, jež jsou zapotřebí k opravě budovy nebo stavby. Dalším ukazatelem může být například to, zda odstranění určitého prvku poškodí samotný prvek, například po odstranění musí být tento prvek opraven, nemá žádnou hodnotu, neslouží žádnému účelu nebo neslouží stejnému účelu.

112. Aby proto určitý prvek spadal do oblasti působnosti čl. 13b písm. d), musí být upevnění k budově nebo stavbě dostatečně pevné, aby se vytvořil celek, který plní určitou funkci nezávisle na budově a jehož odstranění by budovu nebo stavbu značně poškodilo a případně by poškodilo i samotný odstraněný prvek.

2.2.4.3 Jaký je vzájemný vztah mezi písmeny b), c) a d) článku 13b?

113. Jak již bylo uvedeno v bodě 46, nemělo by se mít za to, že se čtyři kategorie uvedené v článku 13b vzájemně vylučují, což znamená, že některé věci mohou spadat do více než jedné kategorie.

114. Zatímco ustanovení čl. 13b písm. b), které se týká postavených budov nebo staveb, zahrnuje prvky, jež jsou do budovy nebo stavby „zabudovávány" během výstavby/renovace/úpravy (např. cihly, cement, beton, sloupky, trámy), písmeno c) se týká prvků, jež jsou v budově nebo stavbě „nainstalované" (pokud jde o vysvětlení týkající se instalace určitého prvku, viz bod 86).

115. „Zabudovanými" prvky jsou součásti konstrukčního systému budovy nebo stavby (stěny, podlahy, kostra atd.). „Zabudovanými" prvky jsou rovněž prvky, které jsou vybudovány jako infrastruktura nebo nadstavba budovy nebo stavby, například hlavní sanitární zařízení (např. kanalizační systémy, vodovodní trubky, kanalizační přípojky, odvodňovací systémy), hlavní vytápěcí/chladicí/ventilační zařízení (např. topné/chladicí trubky, ventilační potrubí), hlavní elektrické vedení (vnitřní kabeláž), hlavní automatický systém bytu/budovy atd.

116. „Nainstalované" prvky nepředstavují část hlavní konstrukce budovy nebo stavby, ačkoli mohou být její nedílnou součástí. Mají hlavní konstrukci budovy nebo stavby dokončit tak, aby mohla být používána k zamýšlenému účelu.

117. Prvky, zařízením nebo stroji uvedenými v písmenu d) jsou prvky, které plní určitý úkol nebo funkci nezávisle na budově nebo stavbě, v níž jsou umístěny. Jejich účelem (ačkoli jsou fyzicky upevněny k nemovitosti) není používání nebo užívání nemovitosti za co nejvýhodnějších podmínek (jak je tomu v případě prvků uvedených v čl. 13b písm. b)), nýbrž mají sloužit určitému účelu.

118. Oblast působnosti písmen c) a d) se však může překrývat, jelikož na instalaci určitého prvku se bude v některých případech vztahovat jak písmeno c), tak i písmeno d). Tak je tomu v případě, kdy jsou prvky nedílnou součástí budovy nebo stavby a nelze je přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby (např. mramorové schodiště v domě, vestavěná skříň nebo kuchyňská linka).

119. Určitý prvek se proto považuje za nemovitost pouze v případě, že jeho odstranění z budovy nebo stavby změní charakter této budovy nebo stavby nebo její fyzickou celistvost.

120. V souvislosti s instalací prvků v určitých částech budovy nebo stavby, jako jsou například solární panely, mohou vzniknout problémy. Jelikož v závislosti na způsobu instalace těchto prvků mohou nastat různé situace, je nutno pečlivě posoudit příslušné okolnosti, aby bylo možno určit, zda instalace splňuje kritéria stanovená v článku 13b, či nikoli.

121. Na solární panely se bude obvykle vztahovat ustanovení čl. 13b písm. b), jelikož tvoří infrastrukturu budovy. Aby sloužily svému zvláštnímu účelu, tj. výrobě elektřiny nebo tepla, musí být spojeny s elektrickým nebo vytápěcím zařízením v budově nebo stavbě. Pokud jsou solární panely nainstalovány na budově nebo stavbě, aniž by byly součástí její infrastruktury, bude nutné určit, zda jsou splněny podmínky podle čl. 13b písm. c) nebo d).

122. Jak již bylo zmíněno výše, může se stát, že se na určité věci bude vztahovat více než jedno ustanovení článku 13b. Jsou-li například solární panely nainstalovány na střeše budovy nebo stavby, může se na ně vztahovat i ustanovení čl. 13b písm. c), pokud jsou součástí střechy v tom smyslu, že jsou do ní zabudovány a slouží jako střecha. Tak by tomu bylo rovněž v případě solárních panelů používaných jako okna. Zdi ze solárních panelů budou obvykle spadat do oblasti působnosti čl. 13b písm. b), jelikož tvoří součást budovy.

123. V případě pochybností v jakékoli jiné zvláštní situaci týkající se instalace určitého prvku v budově nebo stavbě je nutno provést individuální analýzu každého případu na základě podobné logiky: je prvek součástí konstrukce podle písmena b), je její nedílnou součástí podle písmena c) nebo je trvale nainstalován v budově nebo stavbě ve smyslu písmena d)?

2.3 Definice služeb, které mají „dostatečně přímou souvislost" s nemovitostí

Článek 31a

2.3.1 Jaký je vzájemný vztah mezi ustanoveními čl. 31a odst. 1, 2 a 3? Jak by se měly vykládat společně?

124. Článek 31a má pomoci určit služby související s nemovitostí, jak jsou vymezeny v článku 47 směrnice o DPH. Ustanovení čl. 31a odst. 1 poskytuje vodítko ohledně toho, co se považuje za služby související s nemovitostí. V čl. 31a odst. 2 je uveden seznam příkladů služeb, které by se měly pokládat za služby související s nemovitostí, na něž se tudíž vztahuje článek 47 směrnice o DPH. V čl. 31a odst. 3 je uveden seznam příkladů služeb, které **nelze** považovat za služby související s nemovitostí, článek 47 směrnice o DPH se na ně proto nevztahuje.

125. K určení, zda se určitá služba považuje za službu související s nemovitostí, je třeba použít tento postup:

- zkontrolovat, zda je služba uvedena v čl. 31a odst. 2 – pokud ano, vztahuje se na ni článek 47 směrnice o DPH;
- prověřit, zda je služba vyňata z oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH podle čl. 31a odst. 3;
- není-li služba uvedena v žádném z těchto seznamů, ověřit, zda splňuje některé z kritérií stanovených v čl. 31a odst. 1.

126. Strukturu článku 31a a vzájemný vztah mezi jeho odstavci 1, 2 a 3 lze vysvětlit historickými souvislostmi tohoto ustanovení a přáním poskytnout právní jistotu v legislativním rámci vyznačujícím se značnými rozdíly mezi vnitrostátními právními předpisy jednotlivých členských států.

127. Je nutno připomenout, že příklady uvedené v čl. 31a odst. 2 a 3 jsou výsledkem jednání ve výboru pro DPH, v němž se členské státy potýkající se s různými výklady a rizikem dvojího zdanění či nezdanění dohodly *ad hoc* na řadě pokynů.

128. Při přijímání prováděcího nařízení o DPH Rada pokyny výboru pro DPH znovu přezkoumala a pokládala je za spolehlivý základ pro objasnění významu čl. 31a odst. 1 a k uvedení seznamu případů, na něž se nyní vztahují ustanovení čl. 31a odst. 2 a 3.

129. Je důležité uvést, že ustanovení čl. 31a odst. 2 neomezuje oblast působnosti čl. 31a odst. 1 – pouze uvádí situace, které podle normotvůrce EU splňují požadavek týkající se souvislosti s nemovitostí.

130. Je třeba rovněž zdůraznit, že společné uplatňování pravidel je možné pouze tehdy, nejsou-li pro účely DPH brány v potaz instituty vnitrostátního práva[31]. To je nezbytné, aby se zamezilo dvojímu zdanění či nezdanění.

Ustanovení čl. 31a odst. 1. Služby související s nemovitostí podle článku 47 směrnice 2006/112/ES zahrnují pouze služby, které mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. V níže uvedených případech se má za to, že služby mají dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí:

a) v případě, že vyplývají z nemovitosti a že daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní;

b) v případě, že jsou poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti.

2.3.2 Jak je nutno posuzovat „dostatečně přímou souvislost"?

131. Je třeba připomenout, že pravidlo stanovené v článku 47 směrnice o DPH je zvláštním pravidlem, a nikoli výjimkou z obecných pravidel obsažených v článcích 44 a 45. Je nutné je uplatňovat na základě objektivního posouzení podmínek stanovených ve směrnici o DPH a prováděcím nařízení o DPH[32] (viz rovněž oddíl 1.4 v části 1). Takovýto přístup je v souladu s logikou pravidel týkajících se místa poskytnutí služby, která mají zajistit zdanění v místě spotřeby služby[33].

132. Aby se na službu vztahoval článek 47 směrnice o DPH, musí mít tato služba dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. Jelikož s nemovitostí může tak či onak souviset mnoho služeb, je nutno uznat, že nejasná nebo náhodná souvislost se nepovažuje za dostačující, aby tyto služby spadaly do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH[34].

133. Z výše uvedeného plyne, že posouzení existence „dostatečně přímé souvislosti" mezi poskytnutou službou a nemovitostí je nutno provést objektivně na základě kritérií stanovených v čl. 31a odst. 1 písm. a) a b).

134. Kritéria uvedená v písmenu a) se vztahují na služby v případě, že výsledek vyplývá z nemovitosti (např. pacht budovy nebo získání práva rybolovu na vymezeném území), zatímco podle písmena b) je nemovitost předmětem služby, která je na ni poskytována (např. oprava budovy). Další informace o tom, jak rozumět kritériím uvedeným v čl. 31a odst. 1 písm. a) a b), jsou uvedeny

31 Viz stanovisko generální advokátky Trstenjak ve věci RCI Europe, C-37/08, zejména bod 50.

32 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Heger Rudi, C-166/05 a Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04 a stanovisko generální advokátky Trstenjak ve věci RCI Europe, C-37/08, zejména bod 73.

33 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RCI Europe, C-37/08, bod 39.

34 Viz například rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Heger Rudi, C-166/05, body 23 a 24 a RCI Europe, C-37/08, bod 36.

v oddílech 2.3.6 a 2.3.7. Poskytnutí služby musí být každopádně spojeno s jednou či několika konkrétními nemovitostmi[35] (viz rovněž oddíl 1.7).

2.3.3 Mohou kritérium týkající se „dostatečně přímé souvislosti" splňovat služby poskytované na dálku?

135. Odpověď na otázku, zda lze služby poskytované na dálku považovat za služby související s nemovitostí, závisí na konkrétní povaze dotyčné služby. Skutečnost, že služba je poskytnuta (zcela nebo částečně) na dálku, není sama o sobě překážkou pro to, aby měla služba dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. Každý případ je nutno posoudit objektivně s přihlédnutím k dotyčným skutkovým okolnostem, definici nemovitosti v článku 13b a ustanovením článku 31a.

2.3.4 Ovlivňuje hodnocení poskytnutých služeb postavení příjemce služeb?

136. Postavení příjemce služby (tj. skutečnost, zda je či není vlastníkem nemovitosti) není pro hodnocení samotné služby podstatné: vše závisí na povaze a objektivních charakteristických rysech dotyčné služby. Je například zřejmé, že služba spočívající v opravě bytu nebo stavebních pracích souvisí s nemovitostí bez ohledu na to, zda je poskytnuta vlastníkovi, nájemci nebo uživateli tohoto bytu či jinému poskytovateli nebo dodavateli v řetězci plnění (např. v případě subdodávek).

137. Pro použití článku 47 směrnice o DPH není dále podstatné, zda je příjemcem podnik nebo konečný spotřebitel. Hodnocení poskytovaných služeb by proto nemělo být postavením příjemce dotčeno.

2.3.5 Ovlivňuje hodnocení služeb místo, kde se nachází příjemce těchto služeb?

138. Tuto otázku je třeba zodpovědět stejným způsobem jako výše uvedenou otázku. Rozhodujícím faktorem je povaha služby, a nikoli místo, kde se nachází příjemce poskytnuté služby. Režim DPH u služby nemůže záviset na tom, zda se nemovitost nachází v zemi, v níž je usazen vlastník nemovitosti, nebo mimo tuto zemi. Každou službu je nutno posoudit s přihlédnutím k dotyčným skutkovým okolnostem.

2.3.6 Jak je třeba chápat ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. a)?

139. V čl. 31a odst. 1 písm. a) se uvádí, že služby související s nemovitostí musí vyplývat z určité nemovitosti, která tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní. Tuto službu nelze bez dotyčné nemovitosti poskytnout, což znamená, že služba musí být poskytnuta v souvislosti s určitou nemovitostí[36]. Výsledek služby musí vyplývat z této nemovitosti. Jinými slovy, služba vyplývá z nemovitosti, jestliže se při poskytnutí služby využívá nemovitost, a to za předpokladu, že tato nemovitost tvoří hlavní a dominantní prvek poskytnuté služby[37].

35 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, body 34 a 35.

36 Viz rovněž vysvětlení týkající určité části země v oddíle 2.2.1.1 a oddíle 1.7.

37 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Heger Rudi, C-166/05.

2.3.7 Jak je třeba chápat ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. b)?

140. Má se za to, že služby mají dostatečně přímou souvislost s nemovitostí tehdy, pokud jsou poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti. Jinými slovy, služby se musí zaměřovat na změnu právního stavu a/nebo fyzických vlastností dotyčné nemovitosti.

141. Právní změna nemovitosti by měla zahrnovat jakoukoli změnu právní situace dotyčné nemovitosti.

142. Ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. b) odkazuje na fyzickou změnu bez bližšího upřesnění. Jeví se tudíž jako vhodné předpokládat, že pro použití tohoto ustanovení postačuje jakákoli fyzická změna nemovitosti (včetně služeb, které mají zabránit fyzické změně). Je nutno podotknout, že by se nemělo mít za to, že výraz „fyzická změna" použitý v čl. 31a odst. 1 písm. b) je omezen na významné změny. Jinými slovy, ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. b) by se mělo vztahovat i na menší zásahy vedoucí k fyzické změně nemovitosti (tj. nikoli změny podstaty nemovitosti) (např. údržba nebo čištění silnic, tunelů, mostů, budov atd.).

2.3.8 Jsou ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. a) a b) kumulativní?

143. Ustanovení čl. 31a odst. 1 písm. a) a b) **nejsou** kumulativní. V praxi je možné, že některé služby budou splňovat kritéria obou ustanovení, postačuje však splnění požadavků pouze jednoho z nich, aby se služba pokládala za službu související s nemovitostí.

144. Jak je objasněno v oddíle 2.3.1, posouzení služby na základě kritérií obsažených v čl. 31a odst. 1 by se mělo provést pouze tehdy, není-li služba uvedena v žádném z obou seznamů obsažených v čl. 31a odst. 2 a 3.

2.4 Konkrétní příklady služeb souvisejících nebo nesouvisejících s nemovitostí

Ustanovení čl. 31a odst. 2. Odstavec 1 se vztahuje **zejména** na tyto případy:

2.4.1 Je seznam v čl. 31a odst. 2 orientační, nebo úplný?

145. Seznam v čl. 31a odst. 2 je čistě orientační a uvádí (jak naznačuje jeho znění („zejména")) příklady konkrétních služeb, které podle názoru normotvůrce EU souvisejí s nemovitostí ve smyslu článku 47 směrnice o DPH. Tímto poskytuje právní jistotu v mnoha běžných scénářích.

146. Ustanovení čl. 31a odst. 2 neomezuje obecnou definici pojmu „služba související s nemovitostí" podle čl. 31a odst. 1. Každou konkrétní situaci, která není výslovně uvedena v čl. 31a odst. 2 písm. a) až q) nebo v čl. 31a odst. 3, je proto nutno posoudit individuálně podle kritérií stanovených v čl. 31a odst. 1.

147. Podle stejné logiky stanovil normotvůrce EU v čl. 31a odst. 3 orientační seznam služeb, které se nepokládají za služby související s nemovitostí (viz oddíl 2.3.1).

V zájmu zjednodušení a jasnosti se níže uvedené vysvětlivky zabývají souběžně pozitivní i negativní definicí některých srovnatelných scénářů, pokud jsou uvedeny jak v čl. 31a odst. 2, tak i v odst. 3.

2.4.2 Vypracování plánů (čl. 31a odst. 2 písm. a) a odst. 3 písm. a))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. a) **vypracování plánů** budovy nebo částí budovy určených pro určitou parcelu bez ohledu na to, zda budova je nebo není postavena;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. a) vypracování plánů pro budovu nebo její části, pokud nejsou určeny pro konkrétní parcelu;

2.4.2.1 Jaký právní režim se vztahuje na studie provedené s ohledem na nemovitost, jejíž umístění není dosud známé?

148. Přípravná fáze stavebních prací může zahrnovat několik kroků (např. vypracování koncepčních návrhů, provedení geotechnických průzkumů atd.), které více či méně úzce souvisejí s nemovitostí. Některé služby v rámci této přípravné fáze mohou být poskytnuty i tehdy, není-li konkrétní umístění dotyčné nemovitosti dosud známé nebo jisté.

149. Jestliže jsou služby poskytnuty, aniž by byly spojeny s konkrétní parcelou nebo určitou nemovitostí, nelze je považovat za služby, které mají dostatečnou souvislost s nemovitostí, nespadají tudíž do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH. Tyto služby by měly být zdaněny podle příslušných obecných pravidel pro místo poskytnutí služby mezi podniky nebo mezi podnikem a konečným spotřebitelem v závislosti na tom, zda jsou poskytnuty jinému podniku nebo konečnému spotřebiteli, pokud neplatí jiné zvláštní pravidlo. Do oblasti působnosti článku 47 mohou spadat pouze služby poskytnuté s ohledem na nemovitost, jejíž umístění je v okamžiku poskytnutí služby určeno (viz rovněž vysvětlení v oddíle 1.7).

150. Pokud za službami, jako je vypracování plánů, nenásledují stavební práce a budova není postavena, lze tyto služby považovat za služby související s nemovitostí tehdy, byly-li poskytnuty s ohledem na jednoznačně určené místo. Tak tomu může být i v případě, že se poskytovatel služeb účastní nabídkového řízení, zakázku však nezíská.

2.4.3 Poskytování služeb stavebního dozoru a bezpečnostních služeb (čl. 31a odst. 2 písm. b))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. b) poskytování služeb stavebního dozoru nebo bezpečnostních služeb;

2.4.3.1 Které služby spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. b)?

151. Čl. 31a odst. 2 písm. b) stanoví, že za služby související s nemovitostí se považují služby stavebního dozoru a bezpečnostní služby.

152. Při prvním projednávání ve výboru pro DPH v roce 2011 bylo na stavební dozor poukázáno jako na příklad služeb, které jsou poskytovány v rámci přípravy a koordinace stavebních prací. Jedná se o jednu ze služeb výslovně uvedených v článku 47 směrnice o DPH jako služby související s nemovitostí.

153. Prováděcí nařízení o DPH uplatňuje na poskytování služeb stavebního dozoru a bezpečnostních služeb stejný daňový režim.

154. Stavební dozor obvykle souvisí se službami poskytovanými ve stavebnictví s cílem zajistit, aby byly stavební, demoliční nebo renovační práce provedeny řádně v souladu s technickými a právními požadavky, aby byly dodrženy stanovené termíny a rozpočet, aby byly splněny příslušné regulační normy a normy kvality a aby byla k dispozici potřebná dokumentace. Jedná se o odborné služby, které

často zahrnují koordinaci různých dodavatelů a které mají zajistit úspěšnou realizaci projektu. Součástí služby stavebního dozoru může být trvalá nebo pravidelná přítomnost znalců na staveništi. Další část zahrnující úkoly, jako je plánování prací, koordinace subdodavatelů, vyhotovení a vydávání dokladů, osvědčení a prohlášení, může být provedena mimo staveniště.

155. Bezpečnostní služby mají jinou náplň. Na straně jedné mohou být poskytovány během přípravné fáze nebo fáze výstavby s cílem zabránit zcizení nebo poškození zařízení a materiálu uloženého na staveništi. To obvykle vyžaduje přítomnost členů ochranky na staveništi, kteří kontrolují přístup zaměstnanců a dodavatelů na staveniště, zajišťují bezpečnost v noci, sledují staveniště pomocí videokamer (systém průmyslové televize) atd. Bezpečnostní služby mohou být na straně druhé poskytovány i po skončení stavebních nebo renovačních prací k zajištění bezpečnosti obytných, obchodních, průmyslových nebo kancelářských budov. Tyto služby mohou být poskytovány prostřednictvím fyzické přítomnosti zaměstnanců bezpečnostní služby, prostřednictvím instalace bezpečnostních systémů v budově či oběma způsoby.

156. Oblast působnosti ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. b) zahrnuje všechny tyto scénáře. Jestliže tudíž poskytovatel zajišťuje stavební dozor nebo bezpečnost nemovitosti (bez ohledu na to, zda se jedná o stavbu, budovu nebo pouze parcelu), použije se článek 47 směrnice o DPH. Musí-li poskytovatel k zajištění bezpečnosti movitých věcí (např. prvků, zařízení nebo strojů nacházejících se v budově, na staveništi nebo na parcele) zabezpečit i samotnou nemovitost, bude se na bezpečnostní službu vztahovat článek 47 směrnice o DPH.

2.4.3.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. b) rovněž na služby poskytované na dálku?

157. Jak bylo objasněno výše, podle čl. 31a odst. 2 písm. b) souvisí dozor zejména s dozorem na staveništi, zatímco bezpečnostní služby se mohou týkat staveništ i postavených budov a staveb.

158. V této souvislosti by se vzhledem k moderním technologiím v oblasti dozoru a bezpečnosti měl na služby stavebního dozoru a bezpečnostní služby vztahovat stejný režim DPH bez ohledu na to, zda jsou poskytovány prostřednictvím fyzické přítomnosti lidských zdrojů na místě, nebo zda jsou poskytovány na dálku (tj. bez fyzické přítomnosti člověka na místě), například pomocí technických prostředků nainstalovaných v místě. U služeb stavebního dozoru i bezpečnostních služeb by mělo být podmínkou to, že nemovitost je zásadním prvkem poskytované služby. Při provádění tohoto posouzení je třeba mít na paměti, že cílem zvláštního pravidla v článku 47 směrnice o DPH je zajistit zdanění v místě spotřeby a že služby související s nemovitostí jsou spotřebovány v místě, kde se nemovitost nachází.

2.4.3.3 Spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. b) instalace bezpečnostního systému?

159. Za účelem zjištění, zda se bude na instalaci bezpečnostního systému vztahovat článek 47 směrnice o DPH, je třeba nejprve určit, zda se dané plnění považuje za dodání zboží, nebo poskytnutí služeb.

160. Je-li instalace bezpečnostního systému součástí smlouvy o prodeji bezpečnostního systému, může mít plnění pro účely DPH rozdílné hodnocení. Může se jednat o dodání zboží s instalací, které je podle článku 36 směrnice o DPH zdaněno v místě, kde je bezpečnostní systém instalován nebo smontován. Může se jednat i o poskytnutí služby související s nemovitostí, jsou-li splněny podmínky stanovené v čl. 31a odst. 2 písm. m).

161. Je-li instalace provedena jako samostatná služba (nezávisle na dodání samotného bezpečnostního systému, jež bude zdaněno jako dodání zboží), je nutno posoudit, zda jsou splněny podmínky stanovené v čl. 31a odst. 2 písm. m), tj. zda se po instalaci považuje bezpečnostní systém za nemovitost, jak je definována v článku 13b (viz rovněž oddíl 2.4.14). Podmínky stanovené v článku 13b budou splněny a služba instalace se bude pokládat za službu související s nemovitostí tehdy, pokud:

i) nainstalovaný bezpečnostní systém tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez níž by budova nebo stavba byla neúplná (čl. 13b písm. c)), tak tomu může být například tehdy, byl-li bezpečnostní systém nainstalován ve věznici nebo v prostorách banky, kde jsou uloženy cennosti;

nebo

ii) bezpečnostní systém je trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě a nelze jej přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby (čl. 13b písm. d)), tak tomu může být v případě bytů nebo kanceláří.

162. Pokud se v důsledku instalačních prací bezpečnostní systém stane součástí nemovitosti, považuje se služba za službu související s nemovitostí. To zajistí zdanění v témže místě bez ohledu na to, zda se dotyčné plnění považuje za dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo poskytnutí služby související s nemovitostí.

2.4.4 Stavba budovy (čl. 31a odst. 2 písm. c))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. c) **stavba budovy na pozemku,** jakož i stavební a demoliční práce prováděné na budově nebo na jejich částech;

2.4.4.1 Které kategorie stavebních prací spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. c)?

163. Oblast působnosti tohoto ustanovení se vztahuje na všechny druhy stavebních prací, nejen na výstavbu nových budov, nýbrž i na jiné stavební práce, jako je rekonstrukce, úprava, přestavba, rozšíření, demolice (úplná nebo částečná) stávajících budov nebo částí budov (tento seznam není úplný a v praxi mohou některé služby zahrnovat dva či více těchto příkladů).

2.4.4.2 Jaký by měl být režim DPH v případě najímání personálu za účelem provedení stavebních prací?

164. Je diskutabilní, zda najímání personálu za účelem provedení stavebních prací představuje službu, která je „poskytována na nemovitosti nebo je na ni zaměřena a jejím [...] cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti".

165. Na straně jedné lze mít za to, že přidělení pracovníků bez ohledu na to, zda byli či nebyli najati za účelem stavebních prací, představuje poskytnutí služby, na kterou se vztahují obecná pravidla týkající se místa poskytnutí služby, a nemělo by se považovat za službu související s nemovitostí.

166. Na straně druhé článek 31b v reakci na podobnou otázku obsahuje domněnku, že nájem zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti je nutno považovat za poskytnutí služby související s nemovitostí, pokud poskytovatel, který dá zařízení k dispozici, přebírá odpovědnost za provedení práce. Ačkoli s ohledem na najímání personálu žádná taková domněnka neexistuje, lze tvrdit, že podobně jako v případě poskytnutí zařízení může i najímání personálu představovat službu související s nemovitostí, pokud poskytovatel přebírá odpovědnost za provedení práce.

167. K zajištění jednotného režimu DPH u nájmu zařízení i najímání personálu je nutno v obou případech použít stejnou logiku: má se za to, že služba souvisí s nemovitostí, pouze tehdy, pokud poskytovatel, který dává k dispozici personál, přebírá odpovědnost za provedení práce. V těchto případech poskytovatel nejenže dává zákazníkovi k dispozici personál, nýbrž přebírá také zodpovědnost za provedení a výsledky stavebních prací, což odpovídá poskytnutí stavebních služeb, tj. poskytnutí služby související s nemovitostí.

2.4.5 Stavba trvalých staveb (čl. 31a odst. 2 písm. d))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. d) **stavba trvalých staveb na pozemku,** jakož i stavební a demoliční práce prováděné na trvalých konstrukcích, jako jsou **potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu** a podobně;

2.4.5.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. d) i na stavbu trvalých staveb spojených se dnem řeky/moře/oceánu?

168. Ano, v tomto ustanovení je nutno pojem „pozemek" chápat jako jakoukoli část země nad úrovní moře nebo pod ní v souladu s definicí uvedenou v čl. 13b písm. b).

169. To lze odvodit z judikatury Soudního dvora EU[38], podle níž se na instalaci kabelu na mořském dně musí vztahovat stejný daňový režim jako na instalaci na nemovitosti.

2.4.5.2 Co jsou to stavební a demoliční práce uvedené v čl. 31a odst. 2 písm. d)?

170. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. d) doplňuje čl. 31a odst. 2 písm. c) a vztahuje se na dva druhy služeb: na straně jedné na stavbu trvalých staveb a na straně druhé na stavební a demoliční práce prováděné na existujících trvalých konstrukcích.

171. Stavební a demoliční práce související s trvalými konstrukcemi (např. potrubními systémy), na něž se vztahuje toto ustanovení, zahrnují i spojování trvalých staveb se zemí a jejich uvolňování, ať už se jedná o pozemek na úrovní moře nebo pod ní.

172. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. d) uvádí názorné příklady řady trvalých konstrukcí a odkazuje konkrétně na potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu. Jak naznačuje znění tohoto článku, tento seznam není úplný. K dalším příkladům trvalých konstrukcí, na něž se toto ustanovení vztahuje, patří chladicí a vytápěcí systémy.

173. Jakmile je trvalá konstrukce zhotovena a stavební práce jsou ukončeny, nepovažuje se využívání této konstrukce k poskytování služeb, jako je přeprava plynu, vody, odpadní vody, přenos elektřiny atd., za službu související s nemovitostí.

174. Co se týká údržbářských prací, renovace a oprav trvalých konstrukcí, viz čl. 31a odst. 2 písm. l).

2.4.6 Práce na pozemku a zemědělské služby (čl. 31a odst. 2 písm. e))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. e) **práce na pozemku**, včetně **zemědělských služeb,** jako je orba, setí, zavlažování a hnojení;

38 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Aktiebolaget NN, C-111/05.

2.4.6.1 Které kategorie prací a zemědělských služeb spadají do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. e)?

175. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. e) doplňuje předchozí ustanovení a vztahuje se na jiné práce na pozemku, než je stavba nebo demolice budov (čl. 31a odst. 2 písm. c)) a stavba a demolice jiných trvalých staveb spojených se zemí (čl. 31a odst. 2 písm. d)). Toto ustanovení se vztahuje například na přípravu pozemku, jako je vyrovnání terénu před zahájením stavebních prací nebo zahradní úpravy provedené na určité parcele.

176. Toto ustanovení zahrnuje taktéž zemědělské služby. Ty je třeba definovat jako služby poskytnuté za účelem přípravy pozemku k pěstování rostlin nebo obdělávání půdy (např. orba, sklizeň, vyčištění pozemku, kácení stromů).

177. Jelikož zemědělské služby mohou zahrnovat velmi širokou škálu činností, je pro účely DPH podle prováděcího nařízení o DPH nutné používat striktní definici. Zemědělské služby by se měly považovat za služby související s nemovitostí pouze tehdy, týkají-li se práce na pozemku. Chov dobytka je například zemědělská činnost, která se nepokládá za službu související s nemovitostí. Za služby související s nemovitostí se nepokládá ani třídění, zpracování, balení, označování a přeprava sklizených plodin nebo pokácených stromů[39].

2.4.7 Průzkum a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. f))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. f) **průzkum a posouzení rizika a celistvosti** nemovitosti;

2.4.7.1 Jaký je účel ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. f)?

178. Článek 47 směrnice o DPH definuje místo poskytnutí služby související s nemovitostí a výslovně odkazuje na služby odhadců. Takovéto odborné služby představují služby v oblasti ocenění, průzkumu a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti a musí být zdaněny v místě, kde se nemovitost nachází.

179. Služby v oblasti posouzení rizika a celistvosti nemovitosti poskytují znalci například pojišťovnám s cílem pomoci určit podmínky pojistné smlouvy týkající se určité budovy. Mohou být poskytovány rovněž v rámci studií proveditelnosti vyhotovovaných za účelem stavebních prací. Tyto služby zahrnují odborné posouzení fyzického stavu a/nebo celistvosti určité nemovitosti, jejích konstrukčních prvků, zařízení atd. V některých případech mohou být nezbytné návštěvy nemovitosti na místě. Tato přítomnost znalců na místě však není sama o sobě podmínkou pro to, aby se na službu vztahovalo ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. f). K dalším příkladům služeb v oblasti posouzení rizika a celistvosti nemovitosti patří seizmické průzkumy, průzkumy mořského dna, posouzení vhodnosti parcely pro výstavbu, posouzení energetické účinnosti, posouzení dokumentace související s bezpečností a splnění ostatních povinností v souvislosti s ochranou životního prostředí, zdravím nebo bezpečností.

180. Ačkoli průzkum a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti lze někdy provést společně s oceňovacími službami, mohou být tyto služby poskytnuty i zvlášť. Normotvůrce EU se proto rozhodl zabývat se jimi jednotlivě ve dvou vzájemně se doplňujících ustanoveních prováděcího nařízení o DPH (viz čl. 31a odst. 2 písm. g)). Cílem je objasnit, že se zvláštní pravidlo týkající se místa poskytnutí

39 Jsou-li tyto služby poskytovány v balíčku spolu se službou související s nemovitostí, je třeba posoudit, zda se dotyčný balíček musí pro účely DPH pokládat za sdružené plnění – viz rovněž oddíl 1.6.

služby obsažené v článku 47 směrnice o DPH vztahuje nejen na oceňování, nýbrž i na jiné odborné služby sloužící podobnému účelu.

2.4.8 Oceňovací služby (čl. 31a odst. 2 písm. g))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. g) **oceňování nemovitosti**, včetně případu, že je této služby potřeba pro účely pojištění, ke stanovení hodnoty nemovitosti jako zajištění úvěru nebo pro posouzení rizika a škod v rámci sporů;

2.4.8.1 Na které služby spočívající v oceňování nemovitostí se vztahuje ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. g)?

181. Oceňovací služby mohou být poskytovány v mnoha různých situacích, kdy je třeba ze soukromých, obchodních, právních či administrativních důvodů (např. koupě, prodej, pojištění nebo odvod daní z nemovitosti či řešení sporů souvisejících s celistvostí, shodou nebo poškozením nemovitosti) určit tržní hodnotu jedné či několika nemovitostí.

182. Oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. g) se proto vztahuje na veškeré oceňovací služby bez ohledu na účel ocenění. Příklady uvedené v čl. 31a odst. 2 písm. g) (oceňovací služby pro účely pojištění, oceňovací služby ke stanovení hodnoty nemovitosti jako zajištění úvěru nebo oceňovací služby pro posouzení rizika a škod v rámci sporů) proto slouží pouze pro objasnění a nepředstavují úplný seznam, jak dokládá slovo „včetně" v tomto ustanovení. Scénáře, kdy oceňovací služba představuje součást sdruženého plnění, je nutno posoudit v každém jednotlivém případě podle ustálené judikatury[40] Soudního dvora EU (viz oddíl 1.6).

2.4.8.2 Lze za službu související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. g) považovat služby hloubkové kontroly?

183. Služby hloubkové kontroly zahrnují širokou škálu odborných služeb, které spočívají v ověření a analýze situace společnosti nebo organizace před určitou obchodní transakcí. Jejich cílem obvykle je zjistit podstatné skutečnosti, aby bylo možno určit případná rizika a provést lepší ocenění aktiv podniku. Tyto služby mohou (ale nemusí) souviset s nemovitostí a mohou být poskytovány znalci, kteří působí v různých odborných odvětvích, jako jsou auditoři, inženýři atd. K příkladům služeb hloubkové kontroly patří služby hloubkové kontroly v daňové, technické a environmentální oblasti (co se týká služeb hloubkové kontroly považovaných za právní služby, viz oddíl 2.4.18).

184. Je-li součástí komplexní služby hloubkové kontroly i ocenění nemovitosti, je nutno provést posouzení s cílem určit, který prvek plnění je hlavní. Je-li hlavním prvkem ocenění nemovitosti, lze službu hloubkové kontroly považovat za službu související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. g) (viz rovněž oddíl 1.6 týkající se sdružených plnění).

2.4.8.3 Má metoda použitá při ocenění nemovitosti vliv na to, zda se poskytnutí této služby pokládá za související s nemovitostí, či nikoli?

185. Tržní hodnotu nemovitosti lze posoudit různými metodami, jako je metoda přímého srovnání, metoda kapitálové hodnoty, zbytková metoda atd. Některé z těchto metod mohou vyžadovat fyzickou prohlídku nemovitosti, jiné nikoli. Volba metody ocenění není sama o sobě pro určení místa poskytnutí služby pro účely DPH podstatná.

40 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Part Service, C-425/06 a Field Fisher Waterhouse, C-392/11.

2.4.9 Pacht nebo nájem nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. h) a odst. 3 písm. b))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. h) **pacht nebo nájem nemovitosti** jiný než spadající pod odst. 3 písm. c), **včetně skladování zboží,** u kterého je určitá část dané nemovitosti **určena pro výlučné používání** příjemcem;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. b) skladování zboží v nemovitosti, pokud žádná určitá část nemovitosti není určena k výhradnímu užívání příjemcem;

2.4.9.1 Jak je třeba rozumět pojmům „pacht nebo nájem nemovitosti" pro účely pravidel týkajících se místa poskytnutí služby?

186. Směrnice o DPH definice pachtu ani nájmu nemovitosti neobsahuje. Tento pojem se používá jak pro účely pravidel týkajících se místa poskytnutí služby, tak pro účely osvobození od daně.

187. Podle ustálené judikatury se nájmem nebo pachtem nemovitosti v zásadě rozumí to, že určité osobě je za úplatu poskytnuto právo po určitou dobu držet pozemek tak, jako by byla jeho vlastníkem, a vyloučit z tohoto práva každou jinou osobu[41]. Tato definice zahrnuje klíčové prvky „pachtu a nájmu nemovitosti" a lze ji použít i pro účely čl. 31a odst. 2 písm. h). Skutečnost, že určitá situace nespadá do definice „nájmu nebo pachtu nemovitosti", kterou uvedl Soudní dvůr EU (jelikož není například splněna jedna z podmínek), neznamená, že se nemůže řídit článkem 47 směrnice o DPH, jsou-li splněny obecné podmínky stanovené v čl. 31a odst. 1.

188. Pacht nemovitosti může spadat do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH pouze tehdy, pokládá-li se podle příslušných vnitrostátních právních předpisů za poskytnutí služby, a nikoli za dodání zboží.

2.4.9.2 Jak je třeba rozumět „skladování zboží" podle čl. 31a odst. 2 písm. h) s přihlédnutím ke stanovisku Soudního dvora EU ve věci RR Donnelley?

189. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. h) obecně považuje služby pachtu a nájmu nemovitosti s výjimkou reklamních služeb za služby související s nemovitostí (viz rovněž oddíl 2.4.20 týkající se poskytnutí místa pro stánek). Výslovně se vztahuje rovněž na služby spočívající ve skladování zboží a upřesňuje podmínky, za nichž se tyto služby pokládají za služby související s nemovitostí.

190. Ve zvláštním případě skladování zboží stanovil normotvůrce požadavek, že určitá část dané nemovitosti, kde je zboží skladováno, musí být určena pro výlučné používání příjemcem (tzn., že prostor, kde je zboží skladováno, je určen, je znám příjemci a po celou dobu platnosti smlouvy je přidělen výlučně pro jeho potřeby), aby se skladování považovalo za službu související s nemovitostí.

191. Ve věci RR Donnelley Soudní dvůr EU dále uvedl, že „kdyby se ukázalo, že příjemci takové služby skladování nemají například žádné právo přístupu k části nemovitosti, ve které je jejich zboží skladováno, nebo že nemovitost, na které nebo ve které musí být zboží skladováno, nepředstavuje ústřední a nepostradatelný prvek poskytování služeb", nemůže poskytnutí komplexních skladovacích služeb spadat do působnosti článku 47 směrnice o DPH.

41 Viz například rozsudek Soudního dvora EU ve věcech CO.GE.P., C-174/06, bod 31 a MacDonald Resorts, C-270/09, bod 46.

192. Tyto dva prvky – přístup k uskladněnému zboží a ústřední a nepostradatelný význam nemovitosti pro poskytovanou službu – jsou faktory, které mají vnitrostátním soudům napomoci při posuzování, nepředstavují však nové, dodatečné podmínky, které existují navíc k podmínce stanovené v čl. 31a odst. 2 písm. h). Situaci, kdy má příjemce výlučně přidělený prostor ke skladování zboží (tj. prostor, ve kterém může zboží skladovat pouze dotyčný příjemce a ostatní osoby jsou vyloučeny), lze tudíž považovat za službu související s nemovitostí i tehdy, má-li příjemce přístup do těchto prostor pouze v určitých okamžicích nebo za určitých podmínek.

2.4.9.3 Jak by se mělo zacházet se skladovacími službami, které jsou poskytovány společně s jinými službami?

193. Režim DPH u komplexních skladovacích služeb poskytovaných ve skladech či jiných prostorách bude záviset především na hodnocení služeb jako jediného plnění, či několika plnění (viz vysvětlení v oddíle 1.6). Pokud jde o vodítko k tomu, jaký postup použít, velmi jednoznačné je vysvětlení, které Soudní dvůr EU podal ve věci RR Donnelley[42].

194. K zjištění místa poskytnutí komplexní skladovací služby je proto nutno použít toto kritérium:

- Je skladování zboží poskytováno společně s jinými službami, jež jsou tak těsně spojeny se skladováním, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, přičemž prvek služby týkající se skladování je každopádně hlavním prvkem a prvkem, který požaduje příjemce?

- Je skladovací služba poskytována společně s jinými, pouze doplňkovými službami, které nejsou pro příjemce cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu ze skladování za co nejvýhodnějších podmínek?

195. Je-li odpověď na jednu z těchto dvou otázek kladná, pokládá se komplexní plnění za jediné plnění. Je-li určitá část skladovacího zařízení určena pro výlučné používání příjemcem, podléhají nerozdělitelné služby (v prvním případě) a ve druhém případě veškeré prvky komplexního plnění (skladování zboží i související doplňkové služby) DPH v místě, kde se skladovací zařízení nachází.

2.4.10 Poskytování ubytování (čl. 31a odst. 2 písm. i) a odst. 3 písm. d))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. i) **poskytování ubytování v hotelech** nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, včetně práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z **převodu práv dočasného užívání** a podobně;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. d) **zprostředkování** při **poskytování ubytování v hotelech** nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby;

2.4.10.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. i) i na ubytování mimo hotely (např. rekreační chaty, rekreační domy, výměny bytů atd.)?

196. Oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. i) je široká: vztahuje se nejen na ubytování v hotelech, nýbrž i v „místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště". To znamená, že typ nebo

42 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, body 20 až 25.

místo ubytování nejsou při hodnocení služby podstatné. Důležitým kritériem je to, zda se nemovitost bude používat pro účely ubytování, či nikoli. Ubytovací služba podléhající DPH (tj. služba považovaná za zdanitelné plnění) proto může být pokládána za službu související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. i) bez ohledu na typ ubytování při poskytnutí dotyčné služby (tj. pokoj v hotelu, byt, bungalov, dům na stromě, jurta, tábořiště atd.).

2.4.10.2 Na které služby se vztahuje ustanovení týkající se „práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z převodu práv dočasného užívání" v čl. 31a odst. 2 písm. i)?

197. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. i) potvrzuje, že poskytování ubytování v hotelech a místech s podobnou funkcí se pokládá za službu související s nemovitostí, která by měla být zdaněna v místě, kde se nemovitost nachází.

198. Stejné ustanovení rovněž objasňuje, že se pravidlo týkající se místa poskytnutí služby stanovené v článku 47 směrnice o DPH vztahuje i na služby, které příjemci umožňují uplatnit právo pobývat na určitém místě (např. letovisko určené k dočasnému užívání) výměnou za jeho práva dočasného užívání.

199. Výraz „převod práv dočasného užívání" (na něž se často odkazuje rovněž jako na výměnu práv dočasného užívání) souvisí se službami, které příjemcům za úplatu umožňují uplatnit právo dočasně využívat určitou nemovitost, pobývat v hotelu či užívat ubytovací zařízení. Jedná se o alternativu tradičnějších způsobů ubytování, platí pro ně tudíž stejný režim DPH jako u ubytovacích služeb.

200. Soudní dvůr EU uvedl[43], že „je nesporné, že práva k dočasnému užívání představují práva k nemovitostem a jejich postoupení výměnou za užívání obdobných práv představuje transakci vztahující se k nemovitosti".

201. V praxi jsou držitelé práv k dočasnému užívání obvykle členy určité skupiny nebo sdružení. Držitel práv k dočasnému užívání, který chce vyměnit své právo s jiným držitelem těchto práv, se neobrátí přímo na dotyčnou osobu, nýbrž kontaktuje skupinu nebo sdružení, jejichž činnost spočívá v organizování výměn mezi členy za úplatu.

202. Podle Soudního dvora EU je služba spočívající v usnadnění, organizování nebo umožnění výměny práv k dočasnému užívání rekreačních objektů spotřebována v místě, kde se nachází nemovitost, s ohledem na niž dochází k výměně práv k dočasnému užívání.

203. Ustanovení týkající se „práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z převodu práv dočasného užívání" podle čl. 31a odst. 2 písm. i) se proto vztahuje na služby, které poskytují společnosti nebo sdružení spravující a organizující výměny práv k dočasnému užívání mezi jejich členy (v rámci tradičních programů pro výměnu práv k dočasnému užívání[44] i v rámci programů pro držitele práv dočasného užívání, které jsou založeny na přidělených bodech[45]).

204. Z ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. d) rovněž plyne, že zprostředkování při poskytnutí práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z převodu práv dočasného užívání, například usnadnění výměny práv k užívání, může souviset s nemovitostí (viz oddíl 2.4.17), pokud zprostředkovatel nejedná jménem a na účet jiné osoby.

43 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RCI Europe, věci C-37/08, bod 37.

44 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci RCI Europe, věci C-37/08.

45 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Macdonald Resorts, C-270/09.

2.4.11 Udělení nebo převod jiných práv k užívání celé nemovitosti nebo její části (čl. 31a odst. 2 písm. j))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j) **udělení nebo převod jiných práv**, než která spadají pod písmena h) a i), **k užívání celé nemovitosti nebo její části**, včetně povolení k užívání části nemovitosti, jako je poskytování **rybolovných a lovných práv** nebo přístupu **do salónků na letištích** nebo využívání infrastruktury, za které se vybírá mýto, například **mostu nebo tunelu**;

2.4.11.1 Jaký je účel ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j)?

205. Toto ustanovení má doplnit rozsah služeb, na které se vztahují ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. h) a i), s cílem zajistit u různých druhů užívání nemovitostí jednotný daňový režim. Tato tři ustanovení (čl. 31a odst. 2 písm. h), i) a j)) se vztahují na služby, které příjemci poskytují právo užívat nemovitost za různých smluvních podmínek (tj. pacht, nájem a skladování podle čl. 31a odst. 2 písm. h); poskytování ubytování podle čl. 31a odst. 2 písm. i) a udělení nebo převod jiných práv k užívání nemovitosti podle čl. 31a odst. 2 písm. j)).

206. Vzhledem ke znění čl. 31a odst. 2 písm. j) spolu s písm. h) a písm. i) je zjevné, že oblast působnosti ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j) je širší než v případě ostatních dvou ustanovení, jelikož má zahrnout jiné služby, „než které spadají pod písmena h) a i)". Mělo by se proto vztahovat nejen na příklady uvedené v samotném ustanovení (rybolovná a lovná práva, přístup do salónků na letištích, využívání mostů nebo tunelů, za které se vybírá mýto), nýbrž i na veškerá podobná udělení nebo převody práv k užívání celé nemovitosti nebo její části, jež nejsou v dotyčných ustanoveních výslovně uvedeny, pokud splňují podmínky týkající se toho, že se musí jednat o službu, která má dostatečnou souvislost s danou nemovitostí.

207. Udělení nebo převod práv k užívání celé nemovitosti nebo její části může mít také podobu poukázky, například pro úhradu mýtného na dálnicích. V těchto případech by se místo vydání poukázky mělo řídit místem s ní spojeného plnění. Má-li však plnění spojené s poukázkou dostatečnou souvislost s nemovitostí, je prodej poukázky zdanitelný v místě, kde se nemovitost nachází (ve výše uvedeném příkladě dopravní infrastruktura).

2.4.11.2 Jak je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. j) omezena?

208. Oblast působnosti tohoto ustanovení je široká, je však striktně omezena podmínkou týkající se existence „dostatečně přímé souvislosti" mezi službou a danou nemovitostí. Ačkoliv by v příkladech, jako je kotvení, dokování, poskytování služeb kotviště[46] v přístavu nebo na letišti, spadalo poskytnutí práv k užívání určitých oblastí v přístavu nebo na letišti atd. do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH, dodatečné služby nabízené týmiž poskytovateli samostatně (např. úklidové nebo prádelenské služby poskytované příjemcům navíc ke službám kotviště; telekomunikační, restaurační a cateringové služby poskytované ve VIP salóncích na letištích; údržba člunů zakotvených v pronajatých místech pro kotvení atd.) do oblasti působnosti článku 47 nespadají pouze z toho důvodu, že jsou poskytovány v přístavech nebo letištích. Jestliže jsou však tytéž dodatečné služby poskytovány společně v balíčku se službou související s nemovitostí, je třeba posoudit, zda se dotyčný balíček považuje pro účely DPH za jediné plnění, a je třeba jej zdanit v souladu s tím (viz rovněž vysvětlení k sdruženým plněním v oddíle 1.6).

46 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

2.4.11.3 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j) na sdílení kancelářských prostor?

209. Sdílení kancelářských prostor je rozvíjející se praxí, která podnikům nebo organizacím, které vlastní nebo spravují kancelářskou budovu, umožňuje sdílet kancelářské prostory s jinými podniky. To poskytovatelům kancelářských prostor umožňuje maximalizovat příjmy jejich pracovišť a rozšířit jejich odbornou síť. Podniky nebo jednotlivci, kteří tuto službu využívají, minimalizují náklady na nájem a mohou postupovat pružněji při výběru pracoviště podle svých aktuálních potřeb. Služba může zahrnovat různé prvky, které sahají od pronájmu pracovního stolu po využívání celé škály služeb, jako je používání telefonů, kopírovacích strojů, tiskáren, kuchyněk, zasedacích místností atd. Tyto služby mohou být fakturovány společně jako komplexní služba, nebo základní nájem pracovního stolu na straně jedné a dodatečné služby na straně druhé mohou být fakturovány samostatně.

210. Místo poskytnutí těchto služeb závisí na jejich hodnocení pro účely DPH jako jediného plnění nebo několika plnění na základě kritérií stanovených v judikatuře Soudního dvora EU[47]. U každého jednotlivého plnění, včetně sdružených plnění považovaných za jediné plnění, je nutno posoudit, zda užívání celé nemovitosti nebo její části (kancelářského prostoru) představuje hlavní a zásadní prvek smlouvy. Je-li tomu tak, použije se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. j) a DPH je nutno odvést v členském státě, ve kterém se kancelářské prostory nacházejí (viz rovněž oddíl 1.6).

2.4.11.4 Vztahuje se čl. 31a odst. 2 písm. j) na hausbóty?

211. Soudní dvůr EU uvedl[48], že za určitých okolností se mohou hausbóty považovat za nemovitost (viz rovněž vysvětlení k čl. 13b písm. b)). Tak je tomu zejména v případě hausbótu, který je pomocí obtížně uvolnitelných úchytů upevněn ke břehům a ke korytu řeky, spočívá na vymezeném stanovišti na řece a je například určen výhradně k trvalému užívání jako restaurace s diskotékou na tomto stanovišti.

212. Hausbót se může považovat za nemovitost rovněž v případech, kdy je například najímán pro účely ubytování, pořádání akcí nebo provozování obchodní činnosti, jako je poskytování restauračních služeb, pokud nájemní smlouva stanoví, že člun lze používat pouze tehdy, je-li nehybný a je-li upevněn na stálém místě. Mnoho hausbótů nemá vlastní pohon a lze je přemístit pouze pomocí jiných prostředků, jako jsou vlečné čluny nebo jeřáby.

213. Jsou-li splněny podmínky pro to, aby se hausbót pokládal za nemovitost, lze udělení nebo převod práv k užívání celého hausbótu nebo jeho části považovat za službu související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. j).

2.4.12 Údržba, renovace a opravy budov (čl. 31a odst. 2 písm. k))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. k) **údržba, renovace a opravy budovy** nebo její části, včetně práce, jako je čištění, obkládání, tapetování a pokládání dřevěných podlah;

47 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, body 20 až 25 a Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, bod 30 a následující body.

48 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Leichenich, C-532/11, bod 29.

2.4.12.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. k) pouze na údržbu, renovaci a opravy budov, nebo i na údržbu, renovaci a opravy jiných typů nemovitostí?

214. Znění čl. 31a odst. 2 písm. k) odkazuje jednoznačně pouze na budovy a jejich části, což oblast působnosti tohoto ustanovení omezuje pouze na některé nemovitosti.

215. Údržba, renovace a opravy jiných typů nemovitostí však mohou mít dostatečně přímou souvislost s nemovitostí tehdy, spadají-li do oblasti působnosti jiných ustanovení prováděcího nařízení o DPH, zejména čl. 31a odst. 2 písm. l) a n), nebo obecněji do oblasti působnosti čl. 31a odst. 1 písm. b).

2.4.12.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. k) pouze na údržbu, renovaci a opravy spojené s většími pracemi, nebo se vztahuje i na opakující se úklidové služby uvnitř a vně budov?

216. Oblast působnosti tohoto ustanovení zahrnuje širokou škálu služeb. Vztahuje se na rozsáhlé renovační práce, jakož i na omezenější služby opravy nebo údržby. Týká se úklidu interiéru i exteriéru budovy, zahrnuje tudíž i úklid kanceláří.

2.4.13 Údržba, renovace a opravy trvalých konstrukcí (čl. 31a odst. 2 písm. l))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. l) **údržba, renovace a opravy trvalých konstrukcí,** například potrubních systémů pro plyn, vodu, odpadní vody a podobně;

2.4.13.1 Vztahuje se čl. 31a odst. 2 písm. l) na telekomunikační infrastrukturu?

217. K vysvětlení pojmu „trvalé konstrukce" je v čl. 31a odst. 2 písm. l) uveden seznam příkladů těchto konstrukcí, přičemž se odkazuje na potrubní systémy pro plyn, vodu a odpadní vody. Tento seznam však není restriktivní a ustanovení se vztahuje i na jiné trvalé konstrukce. Jedná se obvykle o zařízení, infrastrukturu nebo instalace potřebné k poskytování základních služeb a komodit, jako je doprava, elektřina, vytápění, dodávky vody, komunikace atd. Konstrukce používané pro tyto účely mohou být uloženy v zemi, ležet na zemi nebo být různými způsoby spojeny se zemí.

218. Údržba, renovace nebo opravy telekomunikační infrastruktury (např. nahrazení kabelové sítě uložené v zemi) mohou proto představovat služby, na něž se vztahuje čl. 31a odst. 2 písm. l).

2.4.14 Instalace nebo montáž strojů nebo zařízení (čl. 31a odst. 2 písm. m) a odst. 3 písm. f))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. m) **instalace nebo montáž strojů nebo zařízení,** které se po instalaci nebo montáži považuje za nemovitost;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. f) instalace nebo montáž, (…) přístrojů nebo zařízení, které není ani se nestane součástí nemovitosti;

2.4.14.1 Jak je třeba ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. m) vykládat s ohledem na čl. 13b písm. c) a d)?

219. Ustanovení čl. 13b písm. c) resp. d) uvádí, že se za nemovitost považuje „každý prvek, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez něhož by budova nebo stavba byla neúplná", a „každý prvek, zařízení nebo stroj

trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby". Obě ustanovení tudíž odkazují na „nainstalované" movité věci, které se po instalaci nebo montáži stávají nemovitostí.

220. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. m) má proto připomenout a výslovně objasnit, že instalaci a montáž nemovitých věcí, které se po instalaci nebo montáži považují za nemovitost, je nutno pokládat za služby související s nemovitostí (viz rovněž poznámky k instalaci bezpečnostních systémů v oddíle 2.4.3.3).

221. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. n) výše zmíněné ustanovení doplňuje tím, že stanoví, že na údržbu, opravy, inspekci nebo kontrolu tohoto zboží se musí vztahovat stejný režim.

2.4.14.2 Od kterého okamžiku v procesu instalace nebo montáže strojů nebo zařízení se tyto považují za nemovitost?

222. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. m) se vztahuje na proces instalace od samého začátku. Do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. m) spadají veškeré instalační a montážní služby prováděné v místě, kde bude prvek, zařízení nebo stroj instalován nebo smontován. Do oblasti působnosti tohoto ustanovení nespadají například montážní služby prováděné na jiném místě před dodáním zboží na místo instalace nebo montáže. Toto ustanovení se nevztahuje ani na přepravu nebo dodání tohoto zboží nebo nástrojů či přístrojů potřebných pro instalaci nebo montáž.

223. Jakékoli služby poskytované na prvku, stroji nebo zařízení v jiné jurisdikci, než ve které se nachází nemovitost, před jejich instalací nebo montáží se každopádně považují za služby, které s nemovitostí nesouvisejí.

224. U sdružených plnění (zahrnujících například i dopravní služby) je nutno posoudit individuálně celkovou povahu služby (viz oddíl 1.6).

2.4.15 Údržba, opravy, inspekce a kontrola strojů nebo zařízení (čl. 31a odst. 2 písm. n) a odst. 3 písm. f))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. n) **údržba a opravy, inspekce a kontrola strojů nebo zařízení,** pokud se tyto stroje a zařízení považují za nemovitost;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. f) (…), údržba a opravy, inspekce nebo kontrola přístrojů nebo zařízení, které není ani se nestane součástí nemovitosti;

225. Účel tohoto nařízení je stejný jako účel čl. 31a odst. 2 písm. m) (viz výše). Jakmile byly stroje nebo zařízení instalovány nebo smontovány a po instalaci nebo montáži se považují za nemovitost, je nutno služby údržby, opravy, inspekce a kontroly poskytované s ohledem na tyto stroje nebo zařízení považovat za služby související s nemovitostí.

2.4.15.1 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. n) na služby poskytované na dálku?

226. Moderní technologie umožňují specializovaným podnikům poskytovat například část služeb inspekce nebo kontroly či veškeré tyto služby na dálku (tj. aniž by byla nutná fyzická přítomnost v místě, kde se stroje nebo zařízení nacházejí). Jelikož povaha služby je bez ohledu na použité technické metody stejná a jelikož se technologie v průběhu času vyvíjejí, měl by být režim DPH u těchto služeb stejný bez ohledu na to, zda vyžadují fyzický zásah na místě, kde se stroje nebo zařízení nacházejí, či nikoli (viz rovněž oddíl 1.5).

2.4.16 Správa nemovitostí (čl. 31a odst. 2 písm. o) a odst. 3 písm. g))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. o) **jiná správa nemovitostí než správa portfolia** investic do nemovitostí spadající pod odst. 3 písm. g), která spočívá v provozování obchodních, průmyslových nebo obytných nemovitostí vlastníkem nemovitosti nebo na jeho účet;

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. g) správa portfolia investic do nemovitosti;

2.4.16.1 Co se rozumí správou nemovitostí v čl. 31a odst. 2 písm. o)?

227. Podle čl. 31a odst. 2 písm. o) zahrnuje pojem „správa nemovitostí" administrativní služby, které jsou poskytovány s cílem zajistit řádné provozování, údržbu a užívání nemovitosti. Tyto služby obvykle spočívají v koordinaci kontroly, úklidu a údržby nemovitosti, výběru nájemného, vedení evidence a hrazení průběžných výdajů, propagaci nemovitosti, vymáhání dodržování nájemních podmínek, navazování kontaktů za účelem zmírnění a řešení sporů mezi vlastníkem nemovitosti a poskytovateli služeb a/nebo nájemci.

228. Pojem „správa nemovitosti" se vztahuje na jakýkoli typ nemovitosti bez ohledu na její užívání k obchodním, průmyslovým nebo obytným účelům.

229. Ačkoliv je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. o) omezena zněním tohoto ustanovení, které odkazuje pouze na správu nemovitostí „vlastníkem nemovitosti nebo na jeho účet", nebrání to tomu, aby se podle některých jiných zvláštních ustanovení či podle obecných ustanovení prováděcího nařízení o DPH za služby související s nemovitostí považovaly i služby poskytované na účet nájemce.

230. Zatímco správu nemovitostí normotvůrce EU definuje jako službu s dostatečně přímou souvislostí s danou nemovitostí, v případě správy portfolia investic do nemovitostí tomu tak není ani v případě, obsahuje-li toto portfolio i nemovitosti.

2.4.16.2 Co se rozumí správou portfolia investic do nemovitostí? Spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 3 písm. g) správa jediného investičního aktiva?

231. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. o) i čl. 31a odst. 3 písm. g) odkazují na „správu portfolia investic do nemovitostí". To prokazuje rozhodnutí normotvůrce EU vyloučit tuto činnost z rozsahu služeb, které se považují za služby související s nemovitostí, jelikož správa portfolia investic je služba finanční povahy a jako takovou ji lze považovat za finanční činnost[49].

232. Toto upřesnění v prováděcím nařízení o DPH má rozlišovat mezi správou nemovitostí a správou portfolia a stanovit, že se služby v oblasti správy investic nemají pokládat za služby související s nemovitostí ani v případě, obsahuje-li portfolio nemovité věci. Na rozdíl od služeb správy nemovitostí, které se zaměřují na bezproblémové provozování a užívání nemovitostí, služby v oblasti správy portfolia chrání finanční zájmy příjemce a mají především zvýšit hodnotu jeho portfolia. Správce portfolia se tudíž nestará o každodenní správu nemovitosti, nýbrž se zaměřuje na analýzu a sledování trhu a aktiv zákazníka, nákup a prodej nemovitostí, zvyšování hodnoty, vyhledávání nových investičních příležitostí pro zákazníka a rozvoj vztahů s ostatními investory.

233. Pro účely prováděcího nařízení o DPH spočívá hlavní rozdíl mezi správou nemovitostí a správou portfolia v užívání dotyčné nemovitosti. Nemovitost může představovat investiční majetek stejně jako investice do zlata, cenných papírů,

49 Viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Deutsche Bank AG, C-44/11, bod 54.

sběratelských předmětů, uměleckých děl, starožitností, lodí atd. Je-li nemovitost pořízena nebo prodána pro investiční účely, je nutno služby spojené s touto transakcí (včetně služeb správy majetku během období držení) považovat za správu portfolia, a tyto služby nesouvisejí s nemovitostí.

234. V praxi je třeba při posuzování, zda se dotyčná služba pokládá za správu nemovitostí nebo správu portfolia, ověřit, zda poskytovatel poskytuje příjemci investiční službu, či nikoli. Poskytovatelé, kteří působí v těchto dvou zvláštních odvětvích (například realitní kanceláře na straně jedné a realitní investiční fondy na straně druhé), obvykle nepoužívají stejný obchodní model a stejné oceňovací metody a nezaměřují se na stejné zákazníky.

235. Počet nemovitostí, jichž se tato služba týká, není pro hodnocení služby jako správy nemovitostí nebo správy portfolia podstatný. Jelikož povaha služby je bez ohledu na počet dotčených nemovitostí stejná, je možné, že v některých případech může správa portfolia investic do nemovitostí souviset s jedinou nemovitostí.

236. Správa investic (tj. správa portfolia) by se neměla považovat za službu související s nemovitostí ani v případě, týkají-li se investice nemovitostí.

2.4.17 Zprostředkování v případě transakcí týkajících se nemovitosti (čl. 31a odst. 2 písm. p) a odst. 3 písm. d))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) **zprostředkování v případě prodeje, pachtu nebo pronájmu nemovitosti** a při zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek), kromě zprostředkování spadajícího pod odst. 3 písm. d);

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. d) **zprostředkování** při poskytování **ubytování v hotelech** nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby;

2.4.17.1 Které zprostředkovatelské činnosti se považují za služby související s nemovitostí? Jaká je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. p)?

237. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) se vztahuje pouze na zprostředkování v případě prodeje, pachtu nebo pronájmu nemovitosti (pokud jde o definici pachtu a nemovitosti, viz oddíl 2.4.9.1) a při zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (k čemuž dochází například v případě zřízení nebo převodu práva užívat komunikaci nacházející se na nemovitosti jiné osoby). Výraz „převod některých práv k nemovitosti" se nevztahuje na zprostředkování v případě prodeje, zřizování nebo převodu akcií nebo podílů rovnocenných akcím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části (více informací viz oddíl 2.4.18).

238. Vzhledem ke skutečnosti, že se instituty vnitrostátního občanského práva značně liší, pokud jde o zprostředkování a související transakce, neměly by tyto instituty představovat referenční rámec při posuzování toho, zda se na určitou službu vztahuje čl. 31a odst. 2 písm. p).

2.4.17.2 Je ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) omezeno pouze na zprostředkování realitními kancelářemi, nebo se vztahuje na jakoukoli osobu podílející se na poskytování zprostředkovatelských služeb?

239. Článek 47 směrnice o DPH do své oblasti působnosti výslovně zahrnuje služby odhadců a realitních kanceláří. Zprostředkování, na něž se vztahuje čl. 31a odst. 2 písm. p), však není omezeno na služby poskytované těmito dvěma profesemi. Služby uvedené v tomto ustanovení mohou poskytovat také fyzické osoby nebo právní subjekty, které nejsou odhadci nebo realitními makléři.

240. To potvrzuje doslovné znění článku 47 směrnice o DPH, jehož oblast působnosti není omezena na konkrétní obory nebo profese. Z oblasti působnosti čl. 31 odst. 2 písm. p) by proto neměla být ostatní povolání (např. správce aktiv nebo obchodník s nemovitostmi) vyloučena jen z toho důvodu, že nejsou výslovně zmíněna v článku 47 směrnice o DPH. Rozhodující je druh služeb, které zprostředkovatel skutečně poskytuje, a nikoli jeho profese.

2.4.17.3 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) i na plnění, při nichž nedochází k prodeji, pachtu, pronájmu, zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti?

241. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. p) se použije i v případě, kdy k prodeji, pachtu, pronájmu, zřízení nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti nakonec nedojde.

2.4.17.4 Proč je v čl. 31a odst. 3 písm. d) zdůrazněna podmínka „pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby"?

242. Článek 31 stanoví, že služby zprostředkovatelů jednajících jménem a na účet jiné osoby, jež spočívají ve zprostředkování poskytnutí služby ubytování v hotelnictví nebo odvětví s podobnou funkcí, spadají do oblasti působnosti článku 44[50] nebo článku 46[51] směrnice o DPH. Jinými slovy, na služby zmíněné v článku 31 se článek 47 směrnice o DPH nepoužije.

243. Aby se zamezilo rozporům, vylučuje ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. d) z oblasti působnosti služby související s nemovitostí, které spočívají ve zprostředkování při poskytování ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, jedná-li zprostředkovatel jménem a na účet jiné osoby.

244. Je třeba zdůraznit, že pokud osoba povinná k dani jedná vlastním jménem, nepokládá se za prostředkovatele, nýbrž za poskytovatele služby v souladu s článkem 28 (nebo případně článkem 306 a následujícími články) směrnice o DPH. Na toto plnění se proto čl. 31a odst. 3 písm. d) nevztahuje.

2.4.17.5 Jak by se mělo zacházet se situacemi, kdy zprostředkovatelské služby uvedené v čl. 31a odst. 2 písm. p) zahrnují různé prvky (např. průzkum, navazování kontaktů, vytvoření internetových stránek, vyhledávání a analýzu vlastností nemovitosti)?

245. Je možné, že plnění, které poskytne podnik poskytující zprostředkovatelské služby, zahrnuje i jiné služby. V případě komplexních plnění je nutno posoudit každý případ na základě jeho skutkové podstaty. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU je nutno v případě, je-li poskytnutí služby tvořeno několika

50 V případě poskytnutí služby mezi podniky to je místo, kde se nachází příjemce.

51 V případě poskytnutí služby podnikem konečnému spotřebiteli to je místo, kde je zdanitelné související plnění.

prvky, které se považují za jediné plnění, určit hlavní plnění. Teprve poté, co bylo jako hlavní prvek určeno zprostředkování v případě prodeje, pachtu nebo pronájmu nemovitosti nebo při zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti, může se na celou službu vztahovat čl. 31a odst. 2 písm. p). Jediné plnění spočívající ve zprostředkování se pak považuje za plnění související s nemovitostí ve smyslu článku 47 směrnice o DPH (viz rovněž oddíl 1.6).

2.4.18 Právní služby (čl. 31a odst. 2 písm. q) a odst. 3 písm. h))

Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) **právní služby související s převodem vlastnictví nemovitosti**, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek), například notářské úkony, nebo s vypracováním smlouvy o prodeji nebo o koupi nemovitosti, a to i v případě, že vlastní transakce vedoucí k právní změně u nemovitosti není dokončena.

Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. h) jiné právní služby, než které spadají pod odst. 2 písm. q), v souvislosti se smlouvami, včetně poradenství týkajícího se podmínek smlouvy o převodu nemovitosti nebo provádění takové smlouvy nebo prokázání existence takové smlouvy, pokud tyto služby nesouvisejí s převodem vlastnictví k nemovitosti.

2.4.18.1 Která kritéria umožňují určit, zda určitá služba spadá do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. q) nebo odst. 3 písm. h)?

246. Mnoho činností vykonávaných právníky a jinými poskytovateli právních služeb může mít souvislost s pozemky, budovami či jinými nemovitostmi[52]. Pouze v určitých, přesně určených situacích však lze mít za to, že právní služby mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí.

247. Aby se na právní služby vztahovalo ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) (a byly tudíž zahrnuty do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH), musí souviset s převodem vlastnictví nemovitosti, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti[53].

248. V čl. 31a odst. 3 písm. h) se současně uvádí, že jiné právní služby, než které spadají pod odst. 2 písm. q), do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH nespadají, pokud nesouvisejí s převodem vlastnictví k nemovitosti. V čl. 31a odst. 3 písm. h) je zmíněno konkrétně poradenství týkající se podmínek smlouvy o převodu nemovitosti, provádění takové smlouvy nebo prokázání existence takové smlouvy.

249. Při stanovení hranice mezi oběma ustanoveními je třeba věnovat pozornost situacím uvedeným v čl. 31a odst. 2 písm. q).

250. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) se vztahuje na právní služby související s:

- převodem vlastnictví nemovitosti;
- zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek);

52 Viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věcech Heger Rudi, C-166/05, body 23 a 24 a RCI Europe, C-37/08, bod 36.

53 V některých vnitrostátních systémech nelze pojem „věcná práva" použít. Bylo by užitečné, kdyby na vnitrostátní úrovni existovaly pro osoby povinné k dani pokyny, jež objasňují, které instituty vnitrostátního práva spadají pod pojem „věcná práva", aby mohly osoby povinné k dani správně uplatňovat ustanovení prováděcího nařízení o DPH. V případě dvojího zdanění či nezdanění je nutné obrátit se na výbor pro DPH.

– zřizováním nebo převodem věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek).

251. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) se použije i v případě, kdy vlastní transakce vedoucí k právní změně u nemovitosti není dokončena (tj. ke skutečné změně právního stavu nemovitosti nedojde).

252. V čl. 31a odst. 2 písm. q) jsou uvedeny dva příklady právních služeb, na něž se toto ustanovení vztahuje: notářské úkony a vypracování smlouvy o prodeji nebo o koupi nemovitosti. Je však třeba mít na paměti, že právní služby související s převodem vlastnictví nemovitosti mohou mít i jiné formy, může se jednat například o právní služby související s investicemi do nemovitostí, likvidací (nabytí nemovitosti v rámci rozdělení likvidačního zůstatku), vypracováním smluv o provedení stavby, nájemních smluv nebo rozdělením nemovitosti v případě rozvodu.

253. Škála právních služeb, které mohou mít souvislost s nemovitostí, je velmi široká. Za služby související s nemovitostí by se však měly pokládat pouze právní služby, které souvisejí s jedním ze tří bodů uvedených v čl. 31a odst. 2 písm. q). To znamená, že právními službami, na něž se vztahuje čl. 31a odst. 2 písm. q), jsou pouze služby, které souvisejí s právní změnou u nemovitosti. Právní služby související s převodem vlastnictví, k němuž došlo k určitému okamžiku v minulosti (tj. služba nesouvisí se stávající nebo budoucí transakcí), nelze tudíž považovat za služby související s nemovitostí. Tento přístup potvrzuje odkaz na transakci vedoucí k právní změně u nemovitosti (ačkoli není nakonec dokončena) uvedený v poslední části tohoto ustanovení.

254. K příkladům právních služeb, na něž se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) nevztahuje, proto patří: právní poradenství týkající se smluvních podmínek nebo soudních sporů v souvislosti s nemovitostí; právní poradenství týkající se daní z převodu nemovitostí; právní služby související s poskytováním zástavních práv nebo hypoték či služby související s insolvenčním řízením.

255. Jedinou výjimkou z tohoto pravidla jsou případy, kdy tyto služby souvisejí s převodem vlastnictví nemovitosti, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek)[54].

2.4.18.2 Považují se právní služby související s uzavřením smlouvy o nájmu nebo pachtu za služby související s nemovitostí?

256. Pokud právní služby spočívají ve vypracování smlouvy (např. smlouvy o nájmu nebo o pachtu) a uzavření takovéto smlouvy znamená zřízení nebo převod některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti, měly by tyto služby spadat do oblasti působnosti čl. 31a odst. 2 písm. q).

257. Jestliže určitý členský stát nepokládá smlouvu o nájmu nebo pachtu nemovitosti za zřízení nebo převod některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti, je nutno použít kritérium uvedené v čl. 31a odst. 1 s cílem ověřit, zda by se i přesto měly právní služby související s těmito dvěma druhy smluv pokládat za služby související s nemovitostí. Jelikož se právní služby zabývající se těmito smlouvami o nájmu nebo pachtu obvykle zaměřují na nemovitost a jejich cílem je právní změna u dotyčné nemovitosti, mělo by se mít za to, že mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí, spadají tudíž do oblasti působnosti článku 47 směrnice o DPH. Pouze v případě, jsou-li smlouvy o nájmu nebo pachtu od nemovitosti zcela odděleny, měly by se právní služby zabývající

54 Viz oddíl 1.6 zabývající se sdruženým plněním.

se těmito smlouvami pokládat za služby, které nemají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí.

258. Je důležité (zejména z hlediska harmonizovaného postupu členských států), aby se s právními službami přímo souvisejícími se smlouvami o nájmu a pachtu zacházelo v celé Evropské unii jednotně a aby byly zdanitelné v členském státě, ve kterém se dotyčná nemovitost nachází.

2.4.18.3 Jak je třeba chápat pojem „právní změna" v čl. 31a odst. 2 písm. q)?

259. Právní změna uvedená v čl. 31a odst. 2 písm. q) se týká pouze změn zde uvedených, tj. převodu vlastnictví nemovitosti; zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek) a zřizování nebo převodu věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek). Na jiné právní změny se toto ustanovení tudíž nevztahuje.

2.4.18.4 Je oblast působnosti čl. 31a odst. 2 písm. q) omezena pouze na právní služby poskytované právníky a notáři?

260. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) odkazuje na právní služby, neuvádí však povolání, která by měla tyto služby poskytovat. Z oblasti působnosti tohoto ustanovení proto nelze vyloučit jiné profese, než jsou právníci či notáři. Rozhodující je skutečnost, že osoba poskytující právní služby je osobou povinnou k dani a že tyto služby přímo souvisejí s převodem vlastnictví nemovitosti, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek).

2.4.18.5 Jaký je význam pojmu „některá práva" v čl. 31a odst. 2 písm. q)?

261. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) odkazuje na zřizování nebo převod „některých práv" k nemovitosti. Tato formulace má vyhovět různým koncepcím práv k nemovitosti, které se uplatňují v jednotlivých členských státech.

262. V této souvislosti je nutno ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) vykládat ve spojení s čl. 15 odst. 2[55] směrnice o DPH.

263. Ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) se vztahuje pouze na „některá práva k nemovitosti", jakož i na „věcná práva k nemovitosti" (bez ohledu na to, zda členské státy využily možnost uvedenou v čl. 15 odst. 2 směrnice o DPH a považují je za hmotný majetek).

264. V pojmu „některá práva" v čl. 31a odst. 2 písm. q) nejsou zahrnuty „podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části", jak je uvedeno v čl. 15 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH.

265. Existují-li pochybnosti, je nutno v případě, že se na dotyčné právní služby nevztahuje čl. 31a odst. 2 písm. q) ani odst. 3 písm. h), provést posouzení s cílem určit, zda služba splňuje kritéria uvedená v definici v čl. 31a odst. 1 (bližší informace viz oddíl 2.3).

55 Toto ustanovení členským státům umožňuje rozšířit pojem hmotný majetek na určitá práva k nemovitostem; věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti, a akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části.

2.4.18.6 Považují se poradenské služby, které vyžadují přítomnost v místě nebo které jsou spojeny s určitou nemovitostí, za služby související s nemovitostí podle čl. 31a odst. 2 písm. q)?

266. Jak bylo uvedeno výše v oddíle 2.4.18.1, na poradenské služby by se ustanovení čl. 31a odst. 2 písm. q) nemělo zpravidla vztahovat. Požadavek na přítomnost v místě za účelem poskytnutí právní služby není pro použití čl. 31a odst. 2 písm. q) podstatný.

2.4.18.7 Považují se právní služby týkající se financování koupě nemovitosti nebo investičního poradenství za služby související s nemovitostí?

267. Právní služby týkající se financování koupě nemovitostí nebo investičního poradenství se za služby související s nemovitostí nepovažují, jelikož nejsou přímo zaměřeny na převod vlastnictví nemovitosti, zřizování nebo převod některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek).

2.4.19 Reklamní služby (čl. 31a odst. 3 písm. c))

Ustanovení čl. 31a odst. 3 Odstavec 1 se nevztahuje na:

c) reklamní služby, i když zahrnují použití nemovitosti;

2.4.19.1 Co se rozumí „reklamními službami" v čl. 31a odst. 3 písm. c)?

268. Reklamní služby lze poskytovat velmi rozmanitými způsoby a na různých fyzických nosičích. U služby tohoto druhu může být jedním z možných nosičů i nemovitost. Je-li tomu tak, vyvstává otázka, zda použití nemovitosti (např. stěn nebo billboardů) jako fyzického nosiče v případě dané služby postačuje k tomu, aby se tato služba považovala za službu související s nemovitostí.

269. V čl. 31a odst. 3 písm. c) je stanoveno, že se reklamní služby nepovažují za služby související s nemovitostí ani tehdy, zahrnují-li použití nemovitosti.

270. To lze vysvětlit tím, že ve výše popsaném scénáři představuje nemovitost (stěna nebo billboard) pouze nosič pro dotyčnou službu, a nikoli předmět této služby. Předmětem služby je propagace určitého výrobku. Mezi reklamní službou a danou nemovitostí proto neexistuje dostatečně přímá souvislost, aby bylo možno použít článek 47 směrnice o DPH, a to bez ohledu na to, jaký výrobek je propagován (např. pokud by se jednalo o nabídku určitého domu nebo bytu k prodeji).

271. Poskytování reklamních služeb nelze samozřejmě zaměňovat s nájmem nebo pachtem, kdy vlastník nemovitosti pronajme nemovitost reklamní společnosti, která ji využívá jako prostor pro reklamu. Tento příklad názorně objasňuje dva samostatné smluvní vztahy. Za prvé existuje služba spočívající v nájmu nebo pachtu nemovitosti, která se bude považovat za službu související s nemovitostí. Reklamní společnost za druhé poskytne následně svému zákazníkovi reklamní službu, která se nepokládá za službu související s nemovitostí.

2.4.19.2 Vztahuje se ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. c) i na případy, kdy reklama zahrnuje fyzickou změnu nemovitosti, například malbu na části budovy?

272. Znění čl. 31a odst. 3 písm. c) nerozlišuje mezi různými formami a způsoby reklamy. Jelikož klíčovou otázkou je určení toho, zda je nemovitost předmětem služby, či nikoli, a odpověď na tuto otázku je stejná bez ohledu na použitý způsob

reklamy, je třeba mít za to, že se ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. c) použije i v případě, zahrnuje-li služba malbu na části budovy.

273. Jak bylo uvedeno v bodě 271, každou smluvní situaci je nutno posoudit individuálně. Pokud reklamní společnost poskytuje například reklamní služby spočívající v malbě na zeď, nesouvisí tato služba s nemovitostí, a DPH, kterou reklamní společnost účtuje svému zákazníkovi, je nutno určit podle příslušných obecných pravidel. Jestliže však reklamní společnost uzavře zvláštní smlouvu se subdodavatelem, který pro dotyčnou reklamní společnost malbu na zeď provede, představuje služba, kterou malíř poskytne reklamní společnosti, službu související s nemovitostí, a malíř proto musí účtovat DPH jurisdikce, ve které se nemovitost nachází.

2.4.20 Poskytnutí místa pro stánek spolu s jinými souvisejícími službami (čl. 31a odst. 3 písm. e))

Ustanovení čl. 31a odst. 3 Odstavec 1 se nevztahuje na:

e) **poskytnutí místa pro stánek na veletrhu nebo výstavě spolu s jinými souvisejícími službami,** které umožňují vystavovateli vystavit předměty, například projekt stánku, přeprava a skladování předmětů, poskytnutí přístrojů, pokládka kabelů, pojištění a reklama;

2.4.20.1 Jaká je oblast působnosti čl. 31a odst. 3 písm. e)?

274. Ustanovení čl. 31a odst. 3 písm. e) se vztahuje na situace, kdy je poskytnutí místa pro stánek na veletrhu nebo výstavě spojeno s jinými souvisejícími službami, a definuje je jako služby nesouvisející s nemovitostí.

275. I v případě, je-li poskytnutí místa pro stánek spojeno pouze s jednou související službou a jsou-li tyto služby poskytovány jako balíček, postačuje to k tomu, aby dotyčné plnění spadalo do oblasti působnosti čl. 31a odst. 3 písm. e), tj. je nutno je považovat za službu nesouvisející s nemovitostí. Tento přístup je nezbytný k zajištění harmonizovaného uplatňování tohoto ustanovení v celé EU, aby se zamezilo dvojímu zdanění nebo nezdanění.

276. Existují tři důležitá kumulativní kritéria, která musí být splněna, aby se podle čl. 31a odst. 3 písm. e) dotyčná služba nepovažovala za službu související s nemovitostí:

i) poskytnutí místa pro stánek;

ii) poskytnutí jedné či více souvisejících služeb;

iii) tyto související služby musí vystavovateli umožňovat vystavit předměty a propagovat jeho služby nebo výrobky.

2.4.20.2 Jak je definováno „poskytnutí místa pro stánek" v čl. 31a odst. 3 písm. e)?

277. „Poskytnutí místa pro stánek" spočívá v tom, že vystavovateli je dočasně dána k dispozici vymezená plocha a/nebo mobilní konstrukce (např. kóje, box nebo přepážka) za účelem účasti na výstavě nebo veletrhu. Tato služba se podle čl. 31a odst. 3 písm. e) nepovažuje za službu související s nemovitostí, je-li místo pro stánek poskytnuto „spolu s jinými souvisejícími službami", tj. pokud poskytovatel jednoduše nepronajme pouze plochu, nýbrž poskytuje i balíček služeb, které vystavovatel potřebuje pro dočasnou propagaci svých výrobků nebo činnosti.

278. Pro účely použití čl. 31a odst. 3 písm. e) je proto třeba rozlišovat mezi nájmem samotné nemovitosti (jež se podle čl. 31a odst. 2 písm. h) považuje za službu související s nemovitostí) a poskytnutím místa pro stánek spolu s jinými souvisejícími službami, které umožňují vystavovateli vystavit předměty (jež se podle čl. 31a odst. 3 písm. e) považuje za službu nesouvisející s nemovitostí).

279. Při rozlišování mezi těmito dvěma různými scénáři je nutno vzít v úvahu všechny skutkové okolnosti dotyčného plnění, včetně služeb, které jsou ve smlouvě zahrnuty implicitně, jako je dodávka elektřiny, připojení k internetu, vytápění, klimatizace atd.

280. V souladu s čl. 31a odst. 3 písm. e) by jiné související služby poskytnuté spolu s místem pro stánek měly vystavovateli umožnit vystavit předměty. Zmíněné služby zahrnují projekt stánku, přepravu a skladování předmětů, poskytnutí přístrojů, pokládku kabelů, pojištění a reklamu. Tento seznam není úplný, nýbrž pouze orientační. Odkaz na související služby uvedený v čl. 31a odst. 3 písm. e) může zahrnovat i jiné druhy služeb, pokud vystavovateli umožňují vystavit předměty.

281. Služby by se měly považovat za jiné služby související s poskytnutím místa pro stánek podle čl. 31a odst. 3 písm. e) bez ohledu na to, zda jsou poskytovány na základě jedné smlouvy (spolu s poskytnutím místa pro stánek), nebo na základě samostatných smluv uzavřených s týmž poskytovatelem. Použití pravidel týkajících se místa poskytnutí služby nesmí být narušeno změnou smluvních ujednání s cílem obejít zdanění v dané jurisdikci.

2.4.21 Dodání zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti (článek 31b)

<u>Článek 31b</u>

Pokud se dá příjemci **k dispozici zařízení** za účelem výkonu práce na nemovitosti, představuje dané plnění **poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí pouze v případě, že poskytovatel přebírá odpovědnost** za provedení práce.

Pokud poskytovatel služby poskytne příjemci zařízení společně s dostatečným personálem k jeho obsluze za účelem výkonu práce, **platí domněnka, že poskytovatel převzal odpovědnost za provedení dané práce**. Domněnku, že poskytovatel je odpovědný za provedení práce, **lze vyvrátit jakýmikoli relevantními** skutkovými nebo právními **prostředky**.

282. Článek 31b stanoví, že se poskytnutí zařízení příjemci s dostatečným personálem či bez něj za účelem výkonu práce na nemovitosti považuje za službu související s nemovitostí pouze tehdy, převezme-li poskytovatel odpovědnost za provedení práce. Je-li zařízení dáno příjemci k dispozici společně s dostatečným personálem k jeho obsluze, platí domněnka, že poskytovatel zařízení převzal tuto odpovědnost. V tomto případě je nutno službu zdanit v zemi, v níž se dotyčná nemovitost nachází.

283. Typickým příkladem scénáře, kdy se uplatní toto ustanovení, je použití lešení při stavbě, opravě nebo čištění budovy. Je-li lešení dáno příjemci k dispozici nebo pronajato, není tato služba pronájmu považována za službu související s nemovitostí. Jestliže však poskytovatel lešení převezme odpovědnost za provedení práce (např. stavbu, opravu nebo čištění budovy), zejména z toho důvodu, že poskytl rovněž dostatečný personál k provedení této práce, považuje se služba za službu související s danou nemovitostí.

284. Domněnku týkající se převzetí odpovědnosti ze strany poskytovatele zařízení uvedenou v článku 31b lze každopádně vyvrátit jakýmikoli relevantními skutkovými nebo právními prostředky. Smluvní ujednání by měla obvykle obsahovat důležité údaje o osobě, která nese smluvní odpovědnost.

PŘÍLOHA
VÝŇATKY Z PŘÍSLUŠNÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

SMĚRNICE RADY 2006/112/ES (platná ustanovení)

Článek 47 – Poskytnutí služby související s nemovitostí

Místem poskytnutí služby související s nemovitostí, včetně služeb odhadců a realitních kanceláří, poskytnutí ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, udělení práv na užívání nemovitosti a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, je místo, kde se nemovitost nachází.

**PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 1042/13 (ustanovení vstoupí v platnost dne 1. ledna 2017),
kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby**

Článek 13b

Pro účely směrnice 2006/112/ES se za „nemovitost" považuje:

a) každá určitá část země na povrchu nebo pod ním, k nimž lze založit vlastnické právo a držbu;

b) každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit;

c) každý prvek, který byl nainstalován a tvoří nedílnou součást budovy nebo stavby, bez něhož by budova nebo stavba byla neúplná, jako například dveře, okna, střechy, schodiště a výtahy;

d) každý prvek, zařízení nebo stroj trvale nainstalovaný v budově nebo stavbě, které nelze přemístit bez zničení nebo změny budovy nebo stavby.

Článek 31a

1. Služby související s nemovitostí podle článku 47 směrnice 2006/112/ES zahrnují pouze služby, které mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. V níže uvedených případech se má za to, že služby mají dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí:

a) v případě, že vyplývají z nemovitosti a že daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní;

b) v případě, že jsou poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti.

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

a) vypracování plánů budovy nebo částí budovy určených pro určitou parcelu bez ohledu na to, zda budova je nebo není postavena;

b) poskytování služeb stavebního dozoru nebo bezpečnostních služeb;

c) stavba budovy na pozemku, jakož i stavební a demoliční práce prováděné na budově nebo na jejích částech;

d) stavba trvalých staveb na pozemku, jakož i stavební a demoliční práce prováděné na trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu a podobně;

e) práce na pozemku, včetně zemědělských služeb, jako je orba, setí, zavlažování a hnojení;

f) průzkum a posouzení rizika a celistvosti nemovitosti;

g) oceňování nemovitosti, včetně případu, že je této služby potřeba pro účely pojištění, ke stanovení hodnoty nemovitosti jako zajištění úvěru nebo pro posouzení rizika a škod v rámci sporů;

h) pacht nebo nájem nemovitosti jiný než spadající pod odst. 3 písm. c), včetně skladování zboží, u kterého je určitá část dané nemovitosti určena pro výlučné používání příjemcem;

i) poskytování ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, včetně práva pobývat na určitém místě vyplývajícího z převodu práv dočasného užívání a podobně;

j) udělení nebo převod jiných práv, než která spadají pod písmena h) a i), k užívání celé nemovitosti nebo její části, včetně povolení k užívání části nemovitosti, jako je poskytování rybolovných a lovných práv nebo přístupu do salónků na letištích nebo využívání infrastruktury, za které se vybírá mýto, například mostu nebo tunelu;

k) údržba, renovace a opravy budovy nebo její části, včetně práce, jako je čištění, obkládání, tapetování a pokládání dřevěných podlah;

l) údržba, renovace a opravy trvalých konstrukcí, například potrubních systémů pro plyn, vodu, odpadní vody a podobně;

m) instalace nebo montáž strojů nebo zařízení, které se po instalaci nebo montáži považuje za nemovitost;

n) údržba a opravy, inspekce a kontrola strojů nebo zařízení, pokud se tyto stroje nebo zařízení považují za nemovitost;

o) jiná správa nemovitostí než správa portfolia investic do nemovitostí spadající pod odst. 3 písm. g), která spočívá v provozování obchodních, průmyslových nebo obytných nemovitostí vlastníkem nemovitosti nebo na jeho účet;

p) zprostředkování v případě prodeje, pachtu nebo pronájmu nemovitosti a při zřizování nebo převodu některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek), kromě zprostředkování spadajícího pod odst. 3 písm. d);

q) právní služby související s převodem vlastnictví nemovitosti, se zřizováním nebo převodem některých práv k nemovitosti nebo věcných práv k nemovitosti (ať již jsou nebo nejsou považována za hmotný majetek), například notářské úkony, nebo s vypracováním smlouvy o prodeji nebo o koupi nemovitosti, a to i v případě, že vlastní transakce vedoucí k právní změně u nemovitosti není dokončena.

3. Odstavec 1 se nevztahuje na:

a) vypracování plánů pro budovu nebo její části, pokud nejsou určeny pro konkrétní parcelu;

b) skladování zboží v nemovitosti, pokud žádná určitá část nemovitosti není určena k výhradnímu užívání příjemcem;

c) reklamní služby, i když zahrnují použití nemovitosti;

d) zprostředkování při poskytování ubytování v hotelech nebo místech s podobnou funkcí, jako jsou prázdninové tábory nebo místa upravená k využívání jako tábořiště, pokud zprostředkovatel jedná jménem a na účet jiné osoby;

e) poskytnutí místa pro stánek na veletrhu nebo výstavě spolu s jinými souvisejícími službami, které umožňují vystavovateli vystavit předměty, například projekt stánku, přeprava a skladování předmětů, poskytnutí přístrojů, pokládka kabelů, pojištění a reklama;

f) instalaci nebo montáž, údržbu a opravu, inspekci nebo kontrolu přístrojů nebo zařízení, které není ani se nestane součástí nemovitosti;

g) správu portfolia investic do nemovitostí;

h) jiné právní služby, než které spadají pod odst. 2 písm. q), v souvislosti se smlouvami, včetně poradenství týkajícího se podmínek smlouvy o převodu nemovitosti nebo provádění takové smlouvy nebo prokázání existence takové smlouvy, pokud tyto služby nesouvisejí s převodem vlastnictví k nemovitosti.

Článek 31b

Pokud se dá příjemci k dispozici zařízení za účelem výkonu práce na nemovitosti, představuje dané plnění poskytnutí služeb souvisejících s nemovitostí pouze v případě, že poskytovatel přebírá odpovědnost za provedení práce.

Pokud poskytovatel služby poskytne příjemci zařízení společně s dostatečným personálem k jeho obsluze za účelem výkonu práce, platí domněnka, že poskytovatel převzal odpovědnost za provedení dané práce. Domněnku, že poskytovatel je odpovědný za provedení práce, lze vyvrátit jakýmikoli relevantními skutkovými nebo právními prostředky.