



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Ing. P. P.**, zastoupeného Mgr. Pavlem Jezlem, advokátem se sídlem v Prachaticích, Kostelní náměstí 16, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 118/2005 - 67,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 10. 11. 2005, č. j. 10 Ca 118/2005 - 67 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 5. 2005, č. j. 7954/130/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti jedenácti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Prachaticích ze dne 30. 4. 2004, kterými správce daně doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období II. čtvrtletí 2001 až IV. čtvrtletí 2003 v celkové výši 711 979 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud označil za spornou otázku, zda, vyjádřeno terminologií autorského zákona, půjčování rozmnoženin zvukově obrazových děl nahraných na nosičích zvukově obrazových záznamů je stěžovatelem tvrzenou službou, kterou jsou na jednotlivé uživatele nahrané videokazety převáděna autorská práva, tedy službou – převodem práv ve smyslu § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v rozhodném období, (dále jen „zákon o DPH“) – podléhající podle § 16 odst. 4 citovaného zákona snížené sazbě daně, či zda se jedná o pronájem movité věci, u něhož se podle § 16 odst. 6 zákona o DPH uplatňuje

základní sazba, neboť na koncového uživatele žádná práva k dotčené rozmnoženině autorského díla převáděna nejsou. S poukazem na citovaná ustanovení krajský soud dospěl k závěru, že jen v případě, kdyby stěžovatel jako další distributor na zákazníky převáděl k dalšímu komerčnímu využití majetková autorská práva, jednalo by se o situaci, na kterou za využití § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH dopadá ustanovení § 16 odst. 4 citovaného zákona o uplatnění snížené sazby daně. Dodavatelé jako oprávnění distributoři rozmnoženiny filmové nahrávky, ať již na základě smlouvy s autorem nebo jiným oprávněným distributorem, opět smluvně na stěžovatele převedli majetková práva k filmovému dílu v podobě oprávnění komerčně rozmnoženinu využívat formou pronájmu zájemcům ve smyslu ustanovení § 15 zákona č. 121/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „autorský zákon“), ale jen k dočasné osobní potřebě, tedy za účelem domácí reprodukce záznamu na videokazetě. Tím bylo oprávnění dílo užít vyčerpáno. Stěžovatel podle názoru krajského soudu svým zákazníkům oprávnění k výkonu majetkového práva k rozmnoženině filmového díla neudělil, protože žádné takové právo na něho přeneseno nebylo. Krajský soud proto vyslovil souhlas se závěrem finančního ředitelství, že zákazník, jemuž byla videokazeta s filmovou nahrávkou zapůjčena za účelem domácí, neveřejné a nekomerční reprodukce, žádná autorská majetková práva k rozmnoženině díla nezískal, a že z hlediska zákona o DPH se jedná o pronájem movité věci. Zákazníci stěžovatele, jako nájemci, neuzavřeli ani s autorem, ani se stěžovatelem či s jeho dodavatelem smlouvu o využití majetkových práv k nahrávce filmového díla, ale jen smlouvu o nájmu se stěžovatelem v ústní formě. Krajský soud považuje odkaz stěžovatele na ustanovení § 79 a § 80 autorského zákona za nepřiléhavý, neboť tato ustanovení upravují majetková práva výrobce zvukově obrazového záznamu, který si takový záznam na svou odpovědnost poprvé sám zhotoví, nebo který z jeho popudu zhotoví jiná osoba. Stěžovatel takovou osobou v žádném případě nebyl. Krajský soud vyslovil souhlas s tvrzením stěžovatele, že zákazníkovi, který si videokazetu ve videopůjčovně půjčil, nikdy nešlo o videokazetu jako takovou, nýbrž o film samotný. Užitečná hodnota nahrané videokazety spočívá v tom, že umožňuje reprodukci zvukově obrazového záznamu, a to bylo také nepochybně důvodem, pro který si zákazníci videokazety půjčovali. To však nic nemění na skutečnosti, že ve vztahu stěžovatel a zákazník nedošlo k převodu autorských, resp. převoditelných majetkových práv, neboť i zde platí, že nikdo nemůže na jiného převést více práv než sám má. Krajský soud dále označil za nesporné, že autorskoprávní ochranu požívá dotčený film, nikoliv samotný nosič, ale ani tato skutečnost rovněž nic nemění na závěru finančního ředitelství, že má-li osoba, které stěžovatel videokazetu dočasně zapůjčil, právo zvukově obrazový záznam na kazetě pouze shlédnout a nikoliv právo takovou rozmnoženinu díla zpřístupnit dalším osobám za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu, pak nejsou naplněny základní principy pronájmu rozmnoženiny díla ve smyslu autorského zákona, a proto se o převod autorských práv nejedná. Vzhledem k tomu, že mezi stěžovatelem a jeho zákazníky k žádnému převodu majetkových práv k nahranému filmu nedocházelo, je stěžovatelem uskutečňované plnění (půjčování filmových nahrávek na videokazetách) z hlediska zákona o DPH nikoliv převodem či využitím práv, nýbrž nájmem movité věci, který je podle § 16 odst. 6 citovaného zákona zdaněn základní sazbou daně. Napadené rozhodnutí proto bylo vydáno v souladu s ustanovením § 2 odst. 2 písm. b), § 15 a § 16 odst. 6 zákona o DPH.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, v níž se dovolával důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), a d) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že podniká mimo jiné i v oboru prodej a půjčování nahraných i nenahraných zvukových a zvukově obrazových záznamů (provozování videopůjčovny) a že při provozování této činnosti vyměřoval sníženou sazbu daně ve výši 5 %. Podle stěžovatele je základní a stěžejní otázkou určení, zda provoz videopůjčovny

je službou či zbožím, neboť pouze tyto dvě činnosti jsou zdanitelným plněním ve smyslu § 1, § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem uvedeným v napadeném rozhodnutí finančního ředitelství, že se jedná o službu – pronájem movité věci vzhledem k tomu, že tento pojem zákon o DPH nezná. V tomto ohledu spatřuje stěžovatel i důvod pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí. Zákon o DPH rozlišuje jako zdanitelná plnění pouze zboží, resp. dodání zboží, a službu. Služby podléhají snížené sazbě daně, vyjma těch činností, které jsou obsaženy v příloze č. 2 zákona o DPH (seznam služeb podléhajících základní sazbě daně). V tomto seznamu půjčování videonahrávek či provoz videopůjčovny není. Podle stěžovatele z toho jednoznačně vyplývá, že půjčování videonahrávek je službou, která podléhá snížené sazbě daně. Pokud zákon o DPH předpokládá a upravuje pouze dva typy zdanitelného plnění (dodání zboží a službu), není jasné, do jaké kategorie je řazen nájem či podnájem movité věci, zda jde tedy o službu či dodání zboží, a dále není srozumitelné a jasné, proč nevyužil zařazení služeb – pronájem movitých věci do výše zmiňovaného seznamu služeb podléhajících základní sazbě daně. Toto nevysvětlil dostatečně jasně ani krajský soud, a proto důvod nepřezkoumatelnosti u něj přetrvává. Stěžovatel považuje jím provozovanou živnost za využití autorských práv, tedy za činnost uvedenou v § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH náležející do kategorie služeb. Tuto argumentaci používal stěžovatel již v odvolání proti rozhodnutí správce daně a také v řízení o žalobě, a proto plně odkázal na svá předchozí písemná vyjádření, ve kterých se již dostatečně jasně a úplně vyjadřoval k otázkám souvisejícím s problematikou autorského práva a jeho výkladu v souvislosti s aplikací zákona o DPH. Stěžovatel zdůraznil, že zákazníkovi se jedná zejména o zvukově obrazový záznam, nikoli o videokazetu či DVD jakožto hmotný substrát, který je pouhým nosičem autorského díla. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s názorem stěžovatele, že půjčování videokazet je službou, která podléhá snížené sazbě daně a také s jeho tvrzením, že zákon o DPH nezná pojem „služba – pronájem movité věci“ a že z tohoto důvodu je napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Podle názoru finančního ředitelství je argumentace stěžovatele založena na nesprávném výkladu § 2 odst. 2 a § 16 zákona o DPH. Správce daně posoudil půjčování filmových nahrávek na videokazetách a DVD z hlediska zákona o DPH jako nájem movitých věcí, u něž se podle § 16 odst. 6 citovaného zákona uplatní základní sazba daně. Podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH jsou službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv. Proto není pravdivé tvrzení stěžovatele, že tento zákon nezná pojem služba – pronájem movité věci. Pro účely zákona o DPH je tedy nutné nájem movitých věcí považovat za službu, a z tohoto důvodu správce daně postupoval při určení daňové sazby podle § 16 odst. 6 zákona o DPH. Videokazeta či DVD je svým charakterem movitá věc, na které je zvukově obrazovým záznamem trvale zachycen nehmotný statek – audiovizuální dílo. Nahrávku na videokazetě považuje finanční ředitelství ve smyslu § 15 autorského zákona za rozmnoženinu audiovizuálního díla způsobilou k pronájmu. Předmětem nájemního vztahu je tedy věc hmotně zachycující dílo. Po uplynutí dohodnuté doby zákazník věc stěžovateli v nezměněné podobě vrací. Na zákazníka již nebyla převedena žádná práva a stěžovatel ani není oprávněn převádět na zákazníky autorská práva k dílu. Z uvedeného podle názoru finančního ředitelství plyne závěr rozhodný pro posouzení výše sazby DPH. Zákon o DPH v § 16 odst. 6 stanoví, že u nájmu movitých věcí se uplatňuje základní sazba daně. Služba poskytovaná stěžovatelem jeho zákazníkům byla správcem posouzena jako nájem movitých věcí a z důvodu zvýšení uplatněné sazby DPH byla DPH dodatečně

vyměřena. Proto finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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

V kasační stížnosti stěžovatel označil za základní a stěžejní otázku určení, zda provoz videopůjčovny je službou či zbožím, neboť pouze tyto dvě činnosti jsou podle jeho názoru zdanitelným plněním ve smyslu § 1, § 2 odst. 1 písm. a) a b) zákona o DPH s tím, že považuje svou podnikatelskou činnost za využití autorských práv, tedy za činnost náležející do kategorie služeb.

Tento stížní bod neshledal Nejvyšší správní soud důvodným. Podle ustanovení § 2 odst. 2 písm. b) zákona o DPH se službami rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv. Podle ustanovení § 16 odst. 4 citovaného zákona se u služeb uplatňuje snížená sazba. U služeb a prací výrobní povahy uvedených v příloze č. 2, která je nedílnou součástí tohoto zákona, se uplatňuje základní sazba, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle § 16 odst. 6 věta první citovaného zákona se u nájmu movitých věcí uplatňuje základní sazba daně. Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že pokud by podnikatelská činnost, v daném případě půjčování filmů na videokazetách, byla službou spočívající ve využití autorských práv, jak tvrdí stěžovatel, pak by se u ní uplatnila snížená sazba daně. Jde-li naopak o nájem movité věci, uplatní se sazba základní.

V dané věci není stěžejní otázkou, jak tvrdí v kasační stížnosti stěžovatel, zda půjčování videokazet je dodáním zboží či službou, ale stěžejní otázkou je stanovení sazby DPH ve vztahu k podnikatelské činnosti stěžovatele. Půjčování videokazet není nesporně ani dodáním zboží ani převodem nemovitosti, ale podle Nejvyššího správního soudu se nejedná ani o převod nebo využití práv.

V dané věci je totiž třeba rozlišovat jednak právní vztah mezi distributory, potažmo výrobci, nebo autory rozmnoženiny filmového díla a stěžovatelem jako provozovatelem videopůjčovny, a jednak právní vztah mezi stěžovatelem a jeho zákazníky. Obsahem prvního z uvedených právních vztahů je smluvní převod majetkových práv k filmovému dílu v podobě oprávnění rozmnoženinu filmového díla pronajímat. Jde o jednu z forem práva užít dílo, potažmo zvukově obrazový záznam (§ 12 odst. 4 a § 80 odst. 2 autorského zákona). Obsahem vztahu druhého je pak pronájem rozmnoženiny díla za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu poskytnutím rozmnoženiny díla k dočasné osobní potřebě (§ 15 autorského zákona). Zákazník, který si videokazetu půjčí, nemá hospodářský nebo obchodní prospěch za cíl, a pokud by půjčené dílo využil k získání takového prospěchu, jednal by protizákonně. Aby mohl zákazník stěžovatele autorská práva (převoditelná majetková práva, majetková práva k rozmnoženině díla – viz. § 12 a § 80 autorského zákona) využívat, musela by na něj tato práva být převedena k tomu oprávněnou osobou. K tomuto převodu práv však dojít nemohlo, neboť stěžovatel nebyl oprávněn autorská práva (majetková práva) k rozmnoženinám filmových děl dále převádět. Obsahem vztahu mezi stěžovatelem jako provozovatelem videopůjčovny a jeho zákazníky tedy nebyl převod nebo využití autorských práv.

Půjčování videokazet je činností obdobnou jako např. pronájem sportovních potřeb, zařízení pro domácnost nebo kancelář, hudebních nástrojů apod. Ve všech těchto případech je předmětem nájmu movitá věc, kterou si zákazník najímá proto, aby využil její specifickou užitnou hodnotu pro uspokojování svých potřeb. V dané věci je předmětem nájmu videokazeta, jejíž užitná hodnota spočívá v tom, že umožňuje reprodukci obrazového a zvukového záznamu. To je pro nájemce (zákazníka) důvodem, pro který si videokazetu pronajímá a pro který je ochoten za nájem pronajímateli platit.

Půjčování videokazet proto považuje Nejvyšší správní soud za službu spočívající v nájmu movitých věcí, pro kterou je třeba podle zákona o DPH nalézt odpovídající sazbu DPH. Zákon o DPH zná sazbu základní a sníženou. Podle právní úpravy platné v rozhodné době byly služby zdaněny sazbou sníženou. Výjimku tvořily služby zařazené v příloze č. 2 zákona o DPH a nájem movitých věcí (§ 16 odst. 6 zákona o DPH), ve vztahu k nimž se uplatňovala základní sazba. Protože pro účely DPH je třeba půjčování videokazet s nahranými filmy posuzovat jako nájem movité věci, po jehož skončení se pronajatá věc vrací pronajímateli, uplatňuje se pro tuto činnost podle § 16 odst. 6 zákona o DPH základní sazba daně. Správní orgány i krajský soud tedy posoudily otázku, zda má být použita základní nebo snížená sazba DPH, v souladu se zákonem a jejich právní závěry jsou logické a dostatečně odůvodněné.

Důvodná není ani námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud ve vztahu k tomuto stížnímu bodu považuje za nezbytné zdůraznit, že obsah rozsudku krajského soudu je limitován ustanovením § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. S ohledem na uvedenou dispoziční zásadu tak obsah a kvalita žaloby předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. V dané věci krajský soud v souladu s dispoziční zásadou přezkoumal napadené správní rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů tak, jak je v žalobě formuloval stěžovatel. Mezi těmito žalobními body však argumentace, na základě které nyní stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku, chybí a krajský soud tedy napadené rozhodnutí z tohoto hlediska ani přezkoumat nemohl.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

