

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **R. K.,** zastoupeného Mgr. Ing. Martinem Zvěřinou, advokátem se sídlem Na sadech 26, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. 10 Ca 37/2005,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 1. 2005, č. j. 4714/130/2004. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 8. 3. 2004, č. j. 65129/04/077910/5521 a č. j. 65172/04/077910/5521, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za období 2., 3. čtvrtletí roku 2003.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že napadený rozsudek krajského soudu je nezákonný, jelikož v něm není správně řešena právní otázka, zda stěžovatel jako nabyvatel a převodce autorských práv k software uskutečňoval zdanitelná plnění zatížená daní z přidané hodnoty v základní či snížené sazbě. Právní názor, učiněný

krajským soudem, považuje stěžovatel za ignorující trh se software jako se zvláštním druhem lidské činnosti chráněné autorským právem a zcela odporuje realitě, kdy software je šířen i jiným způsobem než pevným spojením se svým nosičem. Přímým důsledkem takového právního názoru by byla legalizace jevu označovaného jako „softwarové pirátství“. Proto stěžovatel trvá na tom, že u úplatného převodu autorského práva na základě licenční smlouvy se z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty jedná o službu.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel prodejem nahraných CD nosičů neposkytoval služby, nýbrž realizoval prodej zboží. Nosiče, na kterých byly nahrány hry Play Station a hry pro PC-CD-ROM, představují movité věci, které stěžovatel nakoupil za účelem jejich dalšího prodeje v nezměněném stavu a pro tuto činnost má i živnostenské oprávnění. Tuto skutečnost potvrzují rovněž podklady celních orgánů o sazebním zařazení zboží a stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil závaznou informaci celního orgánu o sazebním zařazení zboží, podle níž je předmětný výrobek zařazen pod č. 8524, tzn. jako gramofonové desky, magnetické pásky a ostatní nahraná média pro záznam zvuku nebo pro jiný podobný záznam. Správce daně z celního zatřídění zboží vycházel (§ 16 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Software zachycený na nosičích s nimi proto tvoří jeden celek a jedná se o zboží dle ustanovení § 2 odst. 2 písm. a) zákona č. 588/1992 Sb., podléhající dani ve výši 22%. K dalším námitkám žalovaný uvádí, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že stěžovatel podnikal, a to tak, že kupoval počítačové hry na Slovensku a jako dealer je následně prodával dalším odběratelům v nezměněném stavu.

Protože žalovaný považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a vydaný v souladu se zákonem, navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že shora citovanými dvěma platebními výměry ze dne 8. 3. 2004 Finanční úřad v Českých Budějovicích stěžovateli za 2. a 3. čtvrtletí roku 2003 na dani z přidané hodnoty vyměřil částky ve výši 59 338 Kč a 119 934 Kč.

Odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný shora označeným rozhodnutím ze dne 3. 1. 2005, když dospěl k závěru, že stěžovatel dovážel do ČR nahrané disky pro laserové snímací systémy (CD nosiče), na nichž je nalisován software hry, které dále prodával v tuzemsku. Stěžovatel při prodeji tohoto zboží základní sazbu daně uplatňoval pouze u ceny CD nosičů, zatímco u software uplatňoval sníženou sazbu daně, a to v rozporu s ustanovením § 16 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. K licenčním smlouvám o převodu autorských práv žalovaný uvedl, že podle ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, prvním prodejem nebo jiným převodem vlastnického práva k originálu nebo rozmnoženině díla je autorovo právo na rozšiřování vyčerpáno. Podle ustanovení § 48 odst. 1, 2 stejného zákona může nabyvatel oprávnění, tvořící součást licence nebo jeho část, poskytnout třetí osobě, je-li to ve smlouvě stanoveno, a to se souhlasem autora. Tvrzení stěžovatele, že cena za software je cenou za službu (převod práva), nekoresponduje s ujednáním obsaženým v čl. IV předložených licenčních smluv, podle něhož se poskytovatel vzdává svého nároku na poskytování určité úplaty nebo jiné majetkové hodnoty vůči nabyvateli.

Stěžovatel v žalobě podané proti citovanému rozhodnutí žalovaného zejména namítal, že od svého partnera ze zahraničí nakupoval nosiče s příslušenstvím a úplatně nabýval autorská práva k software a poté tyto nosiče prodával svým odběratelům a úplatně na ně převáděl tato autorská práva. Proto tento úplatný převod práv k software byl zatížen daní z přidané hodnoty se sníženou sazbou.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem tuto žalobu zamítl, když s odkazem na ustanovení § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb. konstatoval, že službami se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí a převodem nebo využitím práv. V daném případě stěžovatel obchodoval s počítačovými a televizními hrami, a to tak, že je nakupoval ve Slovenské republice a pak je prodával dalším odběratelům v nezměněném stavu. Dovolávání se převodu autorských práv na základě licenční smlouvy není případné, neboť licenční smlouvu může uzavřít pouze autor díla. V projednávané věci se proto jednalo o prodej zboží, a nikoliv o převod autorských práv. Navíc, předmětná licenční smlouva ze dne 8. 1. 2001, uzavřená mezi stěžovatelem a M. B., byla předložena až poté, co bylo stěžovateli Ministerstvem financí sděleno, že snížená sazba daně se uplatní u převodu práv, např. na základě licenční smlouvy, která musí mít písemnou formu, a to přestože do protokolu ze dne 11. 2. 2004 stěžovatel výslovně uvedl, že s M. B. žádnou písemnou smlouvu uzavřenou neměl, neboť nákup realizuje bez písemně uzavřených smluv a zboží objednává elektronicky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel podává kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Právě tímto směrem proto zdejší soud upřel svoji další pozornost. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.).

Z obsahu kasační stížnosti i předchozího řízení je patrno, že mezi účastníky není sporu o skutkových okolnostech věci, nýbrž pouze o jejím právním posouzení. Konkrétně to znamená, že spornou je otázka výkladu převodu autorských práv k software při prodeji nosičů s nalisovaným software, tzn. zda se jedná skutečně jen o převod autorských práv, jak tvrdí stěžovatel, anebo o prodej zboží.

Podle ustanovení § 2 odst. 2 písm. b) zákona č. 588/1992 Sb. totiž „*pro účely tohoto zákona se rozumí službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv*“. Zhodnocení toho, zda se v daném případě jednalo o převod práv nebo prodej zboží, je rozhodné pro přiřazení k základní nebo snížené sazbě daně, jelikož podle ustanovení § 16 odst. 4 cit. zákona se u služeb uplatňuje snížená sazba, zatímco u zboží se uplatňuje sazba základní (odst. 1).

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že v rozsudku ze dne 11. 11. 2004, sp. zn. 2 Afs 60/2004 (in: č. 890/2006 Sb. NSS, poznámka: ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla Ústavním soudem odmítnuta jako zjevně neopodstatněná usnesením ze dne

30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 87/05) vyslovil právní názor, že půjčování filmů na videokazetách nepředstavuje službu ve smyslu zákona č. 588/1992 Sb., nýbrž pronájem věci, a proto se v tomto případě uplatňuje základní sazba daně. V rozsudku ze dne 22. 12. 2005, sp. zn. 5 Afs 87/2004 (in: www.nssoud.cz, obdobně rozsudky 5 Afs 127/2004, 5 Afs 137/2004) zdejší soud uvedl, že „*prodej CD - ROM byl zdaněn správně, když byl posouzen jako zboží v základní sazbě 22 %. Tento závěr se opírá o vymezení definice služby obsažené v zákoně o DPH, který ji pojímá jako činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv. Pod těmito činnostmi si totiž lze představit např. zpracování dat a související služby včetně údržby a oprav kancelářských a počítacích strojů, rovněž tak poradenská služba v oblasti technického vybavení pro počítače (hardware), dodávky a poradenská služba v oblasti operačního vybavení pro počítače a programů na zpracování dat (software), příprava a vytváření software na objednávku, ošetření a údržba software, služby související se zpracováním dat, služby související s činností databank, služby související s údržbou a opravami kancelářských a počítacích strojů, včetně elektronických zařízení na zpracování dat. Z uvedeného plyne, že stěžovatel nemohl distribuovat službu*.“

Nejvyšší správní soud neshledal racionální důvod se v projednávané věci jakkoliv odchylovat od shora vyslovených právních názorů a pro stručnost na ně v plném rozsahu odkazuje. Podnikatelská činnost, provozovaná stěžovatelem a spočívající v nákupu a následném prodeji nosičů s počítačovými hrami v nezměněné podobě a bez jeho jakýchkoliv dalších aktivit s tím spojených (např. servisní a poradenská činnost), je totiž zcela srovnatelná s citovanými případy, judikovanými zdejším soudem již dříve, v nichž soud dospěl k závěru, že se jedná o dodání zboží (a nikoliv o převod autorských práv), zatížené základní sazbou daně z přidané hodnoty.

V daném případě je nutno rovněž uvést, že stěžovatel provozuje podnikatelskou činnost na základě živnostenského oprávnění, kde předmětem činnosti je nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Tato činnost svým vymezením i faktickým naplňováním spadá do oblasti dodání zboží ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., neboť při ní dochází ke změně vlastnického práva k předmětnému zboží, nikoliv jen k převodu autorských práv. Rovněž je třeba vycházet z ustanovení § 9 odst. 1 písm. a) cit. zákona, podle něhož se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné při prodeji zboží podle kupní smlouvy dnem dodání, v ostatních případech dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle písm. e) stejného ustanovení se při poskytování služeb zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejich poskytnutí nebo zaplacení, a to tím dnem, který nastane dříve. Navíc, správce daně při svém rozhodování vycházel z celního zatřídění zboží, byv vázán ustanovením § 16 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb.

Nejvyšší správní soud akceptuje rovněž právní úvahu krajského soudu, který při výkladu pojmu „převod práv“ vycházel ze zákona č. 121/2000 Sb. Podle ustanovení § 2 odst. 2 tohoto zákona se za dílo, které je předmětem autorského práva, považuje též „*počítačový program, je-li původní v tom smyslu, že je autorovým vlastním duševním výtvorem*.“ Podle ustanovení § 9 odst. 3 „*nabytím vlastnického práva nebo jiného věcného práva k věci, jejímž prostřednictvím je dílo vyjádřeno, nenabývá se oprávnění k výkonu práva dílo užít, není-li dohodnuto či nevyplývá-li z tohoto zákona jinak. Poskytnutím oprávnění k výkonu práva dílo užít jiné osobě zůstává nedotčeno vlastnické právo nebo jiná věcná práva k věci, jejímž prostřednictvím je dílo vyjádřeno, není-li dohodnuto či nevyplývá-li ze zvláštního právního předpisu jinak.“* Podle ustanovení § 14 odst. 2 stejného zákona „*prvním prodejem nebo jiným převodem vlastnického práva k originálu nebo k rozmnoženině*

díla, kterým je dílo oprávněně rozšířeno na území České republiky, je ve vztahu k takovému originálu nebo rozmnoženině díla autorovo právo na rozšiřování pro území České republiky vyčerpáno; právo na pronájem a právo na půjčování zůstávají nedotčena.“

Z citovaných zákonných ustanovení má zdejší soud ve shodě s právním názorem krajského soudu za to, že dovolávání se převodu autorských práv, dokládaných ve spisu založenými licenčními smlouvami, není případné, jelikož takovéto smlouvy může uzavřít pouze autor díla (§ 46 zákona č. 121/2000 Sb.), přičemž tímto autorem stěžovatel zjevně není a ani to netvrdí. Jednalo se tak v daném případě o prodej zboží, a nikoliv o převod autorských práv, neboť stěžovatel k převodu těchto práv ani nebyl oprávněn.

Nelze se ztotožnit ani s námitkou, že právní názor krajského soudu je zcela v rozporu s objektivní realitou a vede k legalizaci „softwarového pirátství“, jelikož software je v současnosti šířen i jiným způsobem než pevným spojením se svým nosičem. Tato námitka se totiž zcela míjí s podstatou rozhodované věci, kterou bylo posouzení daňové sazby při prodeji nosičů s nalisovaným software, nikoliv otázka ochrany autorských práv při různých způsobech šíření software.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal nezákonnost napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť v projednávané věci nedošlo k aplikaci nesprávných zákonných ustanovení a výklad aplikovaných ustanovení odpovídá běžným právním výkladovým metodám.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává 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 13. září 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu