



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a JUDr. Dalily Marečkové ve věci žalobce **JUDr. L. D.**, zastoupeného JUDr. Janem Kuželem, advokátem se sídlem Platněřská 9, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2012, č. j. 941/12-1300-506589

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2012, č. j. 941/12-1300-506589, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 11.640,- Kč k rukám jejího právního zástupce JUDr. Jana Kužela, a to do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u Městského soudu v Praze dne 16. 4. 2012, a postoupenou Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému, domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2012, č. j. 941/12-1300-506589 (dále též „napadené rozhodnutí“), jimiž žalovaný zamítl jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Čáslavi (dále jen „finanční úřad“), ze dne 31. 5. 2011, č. j. 41782/11/039971202443, a toto rozhodnutí potvrdil. Uvedeným rozhodnutím finanční úřad rozhodl o uložení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění povinnosti se registrovat k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. 5. 2008 do 21. 7. 2010 ve výši 10

% celkových příjmů, tj. ve výši 238.146,- Kč. Předmětnými příjmy považovanými finančním úřadem za plnění podléhající DPH byly autorské honoráře žalobce.

Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká, že jeho vydání předcházela procesní pochybení a že vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a nesprávného právního názoru. Procesní vadu spatřoval v tom, že napadeným rozhodnutím bylo potvrzeno rozhodnutí finančního úřadu, které je nepřezkoumatelné, neboť se ve svém odůvodnění nevypořádalo s argumentací a důkazními návrhy uplatněnými v průběhu daňového řízení. Finanční úřad tento nedostatek paradoxně doháněl až dodatečně v předkládací zprávě k odvolání, tedy v dokumentu, který se daňovému subjektu nezasílá.

Nesprávný právní názor daňových orgánů pak žalobce spatřoval v otázce, kdy je třeba jeho činnost hodnotit jako soustavnou ve smyslu § 5 odst. 2 věty první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 377/2005 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Soustavnost má podle žalobce rozměr kvalitativní – tj. musí se jednat o činnost vyznačující se určitou pravidelností, trvalostí a setrvačností v čase – a rozměr kvantitativní – tj. daná činnost se musí podílet na ekonomických aktivitách subjektu většinou. Žalovaný podle něj vycházel „z předem dané metodiky“ a „právních fikcí“, aniž by se zabýval kvalitativní a kvantitativní stránkou ekonomické činnosti žalobce, která je rozhodující pro zodpovězení otázky, zda příjmy z uvedené činnosti podléhaly DPH. Podle žalobce je z pohledu zákona o DPH rozhodující právě soustavnost ekonomické činnosti, nikoliv soustavnost pobírání příjmů z této činnosti. Důkazní břemeno k prokázání soustavnosti ekonomické činnosti žalobce přitom tíží správce daně. V této souvislosti proto výzvy správce daně, aby žalobce prokázal, že jeho činnost není soustavná, představovaly další procesní pochybení.

Žalobce dále namítal, že na skutečnosti, že se k DPH nezaregistroval dříve, mají zásadní podíl právě finanční orgány, neboť žalobce se byl v létě 2007 osobně informovat u tehdy místně příslušného Finančního úřadu pro Prahu 10, zda má povinnost se registrovat k DPH. Po prošetření záležitosti mu však bylo sděleno, že ekonomickou činnost nevykonává soustavně a že proto není plátcem DPH, čímž se žalobce následně řídil. Podíl na dané situaci mají finanční orgány i proto, že neprovedly registraci žalobce dříve z úřední povinnosti, ačkoliv měly veškeré rozhodné informace k dispozici, neboť žalobce autorské honoráře řádně přiznával v každoročním přiznání k dani z příjmů.

Žalobce také poukazoval na skutečnost, že v přihlášce k registraci k DPH, kterou pro jistotu podal po obdržení výzvy od finančního úřadu, vyplnil jako datum dobrovolné registrace den 22. 7. 2010. Toto datum škrtl a datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace 31. 12. 2006 do přihlášky vyplnil až poté, co pracovnice Finančního úřadu pro Prahu 10, paní Frantová, žalobci sdělila, že správce daně rozhodl tak, že povinnost registrace vznikla dnem 31. 12. 2006, že žalobce je povinen toto datum do přihlášky uvést, i když s tím nesouhlasí, a že jinak nemůže být přihláška přijata. Uvedené datum tak nelze vykládat jako projev vůle žalobce.

Konečně žalobce také brojil proti výši vyměřené náhrady za neuplatnění daně, když její vyměření v maximální výši je nepřiměřené a nemravné jak vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem (uvedení v omyl, nečinnost finančních orgánů), tak i proto, že státu žádná DPH v podstatě neušla, neboť by byla celá nárokována jeho odběrateli jako daň na vstupu.

Žalovaný k námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že ačkoliv rozhodnutí správce daně prvního stupně neobsahuje zcela vyčerpávající odůvodnění, byl žalobce seznámen se všemi důvody, pro které bylo toto rozhodnutí vydáno, v rámci protokolů z ústních jednání a stanoviska, jež bylo žalobci zasláno spolu s rozhodnutím finančního úřadu. Žalobce se mohl proti rozhodnutí správce daně kvalifikovaně bránit, což také učinil.

Žalovaný dále uvedl, že podmínku soustavného výkonu vymezené činnosti, jakož i podmínku dosažení stanoveného obratu lze označit za podmínky kvantitativní, neboť vyjadřují míru, v jaké musí být taková činnost vykonávána. Skrze obě kvantitativní podmínky pak zákonodárce určil, že ekonomicky podstatnou činností má být jen ta, která je vykonávána nejen soustavně, ale ze které rovněž plynou příjmy dosahující hranice stanoveného obratu. Obě podmínky spolu nedílně souvisí, přičemž první podmínka sleduje hledisko časové (četnost výkonu činnosti), zatímco druhá vychází z hlediska hodnotového (vyjádření poskytovaných plnění v penězích). Žalovaný nemá za to, že soustavnost, jak jí vymezuje žalobce, znamená nejvyšší možnou intenzitu, v jaké je možné určitou činnost vykonávat, protože jedna činnost vykonávaná soustavně vylučuje soustavný výkon činnosti jiné. Soustavnost totiž implikuje opakovanost či setrvačnost určité činnosti nebo jevu v čase. Soustavnost nevyjadřuje, kolik času si taková činnost nebo jev žádá. Za soustavnou činnost se považuje např. i činnost, která se týká pouze části kalendářního roku či sezóny, např. prodej vánočních stromků, provozování letních koupališť apod.

Žalovaný dále argumentuje tím, že pokud autor poskytuje svá autorská práva jinému za úplaty, jde ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH o převod práv, což tento zákon považuje za poskytnutí služby a tedy za zdanitelné plnění. Rovněž tak činnost učitele je službou ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH, a proto zdanitelným plněním. Nezáleží ani na tom, že osoba povinná k dani vykonává současně více druhů činností, neboť do stanoveného obratu tu vstupují příjmy za zdanitelná plnění. Dále pak nerozhoduje, kdy bylo plnění (služba) poskytnuto, nýbrž kdy byl realizován příjem z něj plynoucí. Do obratu se totiž počítají až příjmy za poskytnutá plnění, nikoli již samotné vyčíslení ceny plnění v době jeho poskytnutí. Není proto rozhodné, že mezi poskytnutím plnění a přijetím úplaty došlo k prodlevě, anebo že úplata za taková plnění byla poskytována postupně.

Již samotná pravidelnost, s jakou žalobce přispíval do časopisu Soudní judikatura a působil jako přednášející, postačovala podle žalovaného k tomu, aby jeho literární a učitelská činnost byla posouzena jako soustavná. Šlo o činnost pravidelně se opakující; nikoli jen výjimečnou, kdyby žalobce neměl důvod předpokládat, že se může opakovat. Další jeho autorské počiny pak již vlastně nebyly pro účely splnění podmínky soustavnosti rozhodné a závěr žalovaného, že jde o činnost soustavnou, již mohly jen potvrdit. Žalobce má samozřejmě pravdu, když uvádí, že předmětem DPH nejsou příjmy. Zákon o DPH také příjmy dani nepodrobuje, nýbrž těchto příjmů resp. jejich dosažené výše používá jen ve vztahu k určení obratu, jehož překročení zakládá povinnost registrace.

Vzhledem k tomu, že žalobce byl osobou povinnou k dani, ke dni 31. 12. 2006 přesáhl stanovený obrat a současně zanedbal svou registrační povinnost, správce daně prvního stupně zaregistroval žalobce ke dni podání registrační přihlášky. Zpětná registrace je totiž obecně, a tento případ není výjimkou, nepřípustná. Zákon o DPH (tehdy) umožňoval stanovení této náhrady ve výši až deseti procent z celkových příjmů za zdanitelná plnění, která byla uskutečněna bez daně, tj. dával správci daně diskreční pravomoc. Žalovaný má za to, že správce daně prvního stupně uplatnil svou diskreční pravomoc optimálně, když plnění, která žalobce poskytoval bez daně (poskytování služeb) by podléhala základní sazbě, která tehdy činila 19%. Žalobcova činnost nepředpokládala vysoké vstupy (ze kterých by mohl uplatnit nárok na odpočet), takže prakticky celá daň na výstupu by tvořila vlastní daňovou povinnost a jako taková by byla odvedena do státního rozpočtu.

Povinnost zatížit poskytovaná zdanitelná plnění daní má zásadně každý plátců bez ohledu na to, zda příjemce zdanitelného plnění má či nemá nárok na odpočet či zda jej uplatní. Přijetí argumentace žalobce by fakticky vedlo ke změně DPH na daň z obratu, kde je relevantní pouze plnění poskytované plátcem neplátcí (spotřebiteli), kdežto plnění mezi dvěma plátcí dani nepodléhá.

Povinnost sledovat splnění podmínek zakládajících povinnost registrace k DPH jistě stíhá primárně daňový subjekt. Správce daně sice má pravomoc takovou registraci provést ex offo, avšak jde o postup, který je pojmově sekundární. Nelze omlouvat porušení povinnosti daňového subjektu tím, že správce daně závažný stav neodstranil, resp. že jej neodstranil dříve.

Na to reagoval žalobce tím, že soustavná činnost jako právní kategorie je (obecně vzato) vnímána jako míra intenzity, s jakou je činnost vykonávána v určitém čase. Názor, že „soustavnost implikuje opakovanost nebo setrvačnost určité činnosti v čase“, žalovanému ve svých důsledcích umožňuje, aby za soustavou ekonomickou činnost pokládal vše, co není, jen jednorázové“. Takovýto přístup zjevně dehonestuje požadavek na soustavnost činnosti vyjádřený v ustanovení § 5 odst. 2 zákona o DPH, když umožňuje pokládat za soustavné vše, kde se „něco opakuje“, a tedy vlastně jakoukoliv činnost, která má ekonomickou povahu. Kvalifikoval-li činnost žalobce jako soustavou, „jednoduše proto, že ji vykonával pravidelně“, pak mu k tomu mohlo stačit i to, že přispěl do dvou čísel časopisu Soudní judikatura dvěma právními větami v rozsahu několika řádek, což by bylo řešení zjevně absurdní. Navíc, „pravidelná“ činnost je „činnost pravidelná“ a nikoliv „soustavná“. Nelze také pomíjet, že pracovní činnost žalobce v „hlavním“ a „vedlejší“ pracovněprávním vztahu mu prostě neumožňovaly, aby konal další činnosti soustavně. Pokud jde o výši náhrady, dosavadní postup správce daně nasvědčoval závěru, že se na tento případ znění zákona o DPH účinné v době do 30. 10. 2007 nevztahuje. Uvádí-li se nyní ve vyjádření opačné stanovisko, jde o zcela novou argumentaci. V jejím světle však argumenty žaloby ohledně „nepřiměřenosti“ náhrady obzvláště vynikají. Žalobce také nesouhlasil s tím, že povinnost správce daně provést registraci k DPH z moci úřední je sekundární. Obě povinnosti jsou podle něj rovnocenné.

Účastníci řízení ve svých podáních výslovně souhlasili s tím, aby soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání.

Soud ze správního spisu zjistil, že 22. 7. 2010 žalobce podal u Finančního úřadu pro Prahu 10 přihlášku k registraci k DPH, na základě níž byl téhož dne žalobce zaregistrován a bylo mu vydáno osvědčení o registraci s účinností od 22. 7. 2010. V přihlášce je vyplněn jako datum dobrovolné registrace den podání přihlášky, toto datum je však přeškrtnuto a v řádku nad ním je vyplněno datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace 31. 12. 2006. Vedle dělicí linky mezi řádky s těmito daty je připojen podpis žalobce.

Dne 26. 1. 2011 byla žalobci finančním úřadem adresována výzva k prokázání celkových souhrn úplat, které mu náleží za zdanitelná plnění, která uskutečnil bez DPH. V této výzvě finanční úřad žádal, aby žalobce, protože na přihlášce k registraci k DPH uvedl datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace 31. 12. 2006, předložil záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou nebo jinou samostatně výdělečnou činností za zdaňovací období 2006, 2007, 2008, 2009 a za období od 1. 1. 2010 do 21. 7. 2010.

Na to žalobce reagoval sdělením, že žádnou zvláštní evidenci nevede, že však údaje o příjmech z literární a jiné autorské činnosti (jež konkrétně uvádí) jsou zřejmé z jeho daňových priznání k dani z příjmů. Dále žalobce upozornil na skutečnost, že v létě 2007 mu bylo pracovníci tehdejšího správce daně sděleno, že nemá povinnost se registrovat jako plátc DPH, protože svou činnost koná vedle svého zaměstnání a nejde o soustavou činnost. Uvedl také, že datum rozhodné pro povinnost zákonné registrace v přihlášce k registraci stanovila zaměstnankyně finančního úřadu a nikoliv on.

Následnou výzvou ze dne 18. 2. 2011 byl žalobce upozorněn na povinnost vést příslušnou evidenci a vyzván k předložení dokladů o příjmech. Finanční úřad dále uvedl, že

příjmy tvrzené ve sdělení žalobce se skutečně shodují s příjmy, jež uváděl v priznáních k dani z příjmů v příslušných letech.

Dne 8. 3. 2011 byly finančnímu úřadu doručeny seznamy autorských honorářů vypracované příslušnými nakladatelstvími a rozčleněné podle jednotlivých měsíců za požadované období. Tyto honoráře byly hrazeny nakladatelstvím Wolters Kluwer ČR, a.s. za příspěvky do časopisu Soudní judikatura v každém z měsíců předmětného období, a to jednotnou paušální částkou 11.000,- Kč měsíčně. Honoráře od nakladatelství BOVA POLYGON byly v uvedeném období hrazeny zpravidla každý měsíc v roce vyjma ledna, června, července a srpna a vyjma roku 2010. Honoráře od nakladatelství C. H. Beck byly hrazeny zpravidla v únoru a srpnu, občas však i mimo tyto termíny, a to po celé předmětné období. Celkové příjmy z honorářů za rok 2006 činily 1.071.650,50 Kč, přičemž částka 1.000.000,- Kč byla přesažena až v měsíci prosinec 2006 (přesné datum ze seznamů není možné zjistit).

V protokolu z ústního jednání ze dne 7. 4. 2011 finanční úřad uvedl, že z předložených dokladů dovedl, že žalobce v souladu s § 5 odst. 2 zákona o DPH uskutečňoval nezávislou činnost vědeckou, literární, uměleckou, z níž mu plynuly příjmy z autorských honorářů, jež jsou podle § 14 odst. 1 zákona o DPH poskytnutím služby. Z předložených dokladů zjistil, že obrat byl překročen k 31. 12. 2006 a dle § 94 odst. 1 zákona o DPH se žalobce stal plátcem od 1. 3. 2007. Přihláška k registraci byla podána až dne 22. 7. 2010. Za zdanitelná plnění v období od 1. 3. 2007 do 31. 3. 2008 nebude náhrada dle § 98 odst. 1 zákona o DPH stanovena s ohledem na § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Za zdanitelná plnění od 1. 4. 2008 do 22. 7. 2010 správce daně stanovil náhradu ve výši 10 % za zdanitelná plnění uskutečněná bez daně, vzhledem k tomu, že se žalobce registroval k dani z přidané hodnoty za více jak tři roky, veškerá uskutečněná zdanitelná plnění podléhají základní sazbě daně z přidané hodnoty a dle podaných daňových priznání k dani z příjmů výše přijatých zdanitelných plnění je velmi nízká oproti výši uskutečněných zdanitelných plnění. Dle předložených dokladů finanční úřad spočetl, že ve sledovaném období byla uskutečněna plnění bez daně v souhrnné výši za 2.472.453,50 Kč.

Na výsledek jednání reagoval žalobce podáním ze dne 12. 4. 2011, na základě čehož se dne 10. 5. 2011 konalo další ústní jednání, při němž finanční úřad žalobci sdělil, proč se s jeho námitkami neztotožňuje. Na to navázalo další vyjádření žalobce ze dne 17. 5. 2011, na něž finanční úřad reagoval vypracováním úředního záznamu dle § 63 daňového řádu, v kterém uvedl důvody svého postupu a reagoval na další námitky žalobce.

Dne 31. 5. 2011 finanční úřad vydal rozhodnutí o uložení náhrady podle § 98 zákona o DPH v celkové částce 238.146,- Kč, které odůvodnil jen velmi stručně třemi větami. Toto rozhodnutí zaslal právnímu zástupci žalobce spolu se sdělením, v němž shodně jako v úředním záznamu vypořádal námitky z podání ze dne 17. 5. 2011.

Žalobce dne 28. 6. 2011 podal odvolání z důvodů, jež jsou nyní zmiňovány i v rámci správní žaloby, na něž reagoval finanční úřad podrobně v předkládací zprávě ze dne 23. 8. 2011. Žalovaný dne 27. 9. 2011 nařídil ústní jednání, při němž umožnil žalobci nahlédnout do správního spisu. V podání ze dne 10. 10. 2011 žalobce reagoval na argumentaci v předkládací zprávě, s níž se mohl při jednání seznámit.

Dne 13. 10. 2011 žalovaný žalobce vyzval, aby doplnil důkazní prostředky, jimiž by prokázal své tvrzení, že nevykonával soustavnou ekonomickou činnost. Žalobce v podání z 31. 10. 2011 předložil jako důkaz kopie některých smluv ze sporného období s tím, že všechny již nemá k dispozici. Smlouva s nakladatelstvím C. H. Beck zakládala právo na autorskou odměnu procentem z prodejní ceny v závislosti na počtu prodaných výtisků a

podílu autora na vytvoření knihy, s případným navýšením v případě včasnosti odevzdání díla. Honorář byl splatný do dvou měsíců po skončení kalendářního pololetí a určoval se z počtu prodaných knih v uplynulém pololetí. Obdobně se určoval honorář podílem z poplatků za přístup k autorskému dílu v elektronické podobě. Smlouvy s nakladatelstvím BOVA zakládaly právo na autorskou odměnu ve fixní výši v řádu několika desítek tisíc Kč, jejich předmětem byly odborné přednášky v trvání jednoho či dvou dnů, smlouvy byly uzavírány vždy v první den konání přednášky a odměna byla splatná bezprostředně po realizaci přednášky. Smlouva s nakladatelstvím Wolters Kluwer ČR, a.s. předložena nebyla.

Po další komunikaci žalobce v podání ze dne 22. 12. 2012 dále sdělil, že jeho ekonomická činnost byla vykonávána v některém roce v rozsahu od 90 až 100 hodin, v jiném nejvýše do 150 až 200 hodin ročně, tedy v počtu hodin, v jakých mohou být takové činnosti vykonávány na základě dohody o provedení práce u jednoho zaměstnavatele. Dále konkretizoval, že:

- činnost pro společnost Wolters Kluwer ČR, a.s. spočívá ve výběru a publikování judikátů v časopise Soudní judikatura v počtu cca 30-40 případů ročně, za což je vyplácen honorář paušálem; tato činnost představuje ročně asi 10 až 15 hod práce;
- činnost pro nakladatelství C. H. Beck spočívá ve zpracování děl (ve spoluautorství s dalšími osobami) podle jednorázově uzavřených smluv. Jde o činnost nárazovou, která musí být dokončena ve smlouvou stanoveném termínu a která vytvořením díla končí. Další (jiné) dílo může být vytvořeno, jen jestliže o tom bude uzavřena další smlouva. Smlouvy jsou uzavírány zpravidla v intervalu 2 až 3 let, honoráře jsou po zpracování díla vypláceny jako „podíl“ na prodaných výtiscích 1x nebo 2x do roka po celou dobu, kdy je dílo prodáváno;
- činnost pro agenturu BOVA spočívá v přednáškách a seminářích v rozsahu průměrně 8 až 10 akcí ročně, uskutečněných na základě smlouvy, uzavírané jednorázově samostatně pro každou akci; tato činnost představovala v rozhodném období ročně v průměru asi 80 hod práce.

Následně dne 16. 2. 2012 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, v němž k odvolacím námitkám žalobce uvedl, že rozhodnutí finančního orgánu není nepřezkoumatelné, neboť důvody vydaného rozhodnutí byly s dostatečnou podrobností zachyceny v protokolech z jednání a ve stanovisku k vyjádření žalobce, jež mu bylo zasláno spolu s tímto rozhodnutím. K otázce soustavnosti ekonomické činnosti žalovaný uvedl, že ze sdělení z 22. 12. 2011, z přehledu honorářů a z licenčních a autorských smluv, jež žalobce předložil, je zřejmé, že žalobce byl činným autorem, pravidelně přispíval do měsíčníku Soudní judikatura a působil jako přednášející. Tím, že žalobce převáděl na vydavatelství svá autorská práva, poskytoval služby podle § 14 zákona o DPH. Ostatně sám žalobce posoudil, že jeho příjmy mají být zdaňovány podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K námitce, že státu žádná DPH neušla, žalovaný uvedl, že nárok na odpočet daně je právem, jehož uplatnění však není automatické. Nárok vzniká v zásadě pouze řádně registrovanému plátcí. Nárok na odpočet u odběratele je pak navíc z pohledu daňového řízení jinou, zcela samostatnou skutečností. Pokud jde o tvrzení žalobce, že byl uveden v omyl správcem daně, toto tvrzení nebylo doloženo žádnou písemností ani nebylo prokázáno jiným důkazním prostředkem, a proto je žalovaný považoval za irelevantní. Napadené rozhodnutí bylo doručeno právnímu zástupci žalobce dne 20. 2. 2012.

Z administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) soud ověřil (jinak mezi účastníky zřejmě nespornou skutečnost), že všichni odběratelé žalobce byli v předmětném

období plátci DPH.

Soud poté, co ověřil, že žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) a že je věcně i místně příslušným soudem, přezkoumal v žalobou vymezeném rozsahu napadené rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.

Nejdříve se soud zabýval námitkou žalobce, že rozhodnutí finančního úřadu nijak ve svém odůvodnění nereagovalo na námitky žalobce a bylo tak nepřezkoumatelné. V tomto směru je třeba uvést, že nedostatek odůvodnění byl žalovaným dostatečnou měrou napraven v textu napadeného rozhodnutí. Vlastní nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí pak není důvodem, jenž by mohl vést ke zrušení rozhodnutí jej potvrzujícího. Tento závěr plyne jak z ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., které umožňuje soudu přezkoumat a zrušit rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně pouze tehdy, shledá-li důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí, tak z ustanovení § 76 a § 78 odst. 1 s. ř. s., které důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí spojují pouze s vlastnostmi napadeného rozhodnutí, popř. s vadami procesu, které mají vliv na zákonnost výroku napadeného rozhodnutí, přičemž podle ustálené judikatury správních soudů může důvodně namítaná procesní vada vést ke zrušení správního rozhodnutí jen v případě, že mohla mít vliv na zákonnost takového rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, čj. 6 A 12/2001 - 51, č. 23/2003 Sb. NSS, a ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75). Z ustanovení § 113 - § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) přitom vyplývá, že nedostatek odůvodnění odvoláním napadeného rozhodnutí nezavazuje odvolací orgán k jeho zrušení a nebrání meritornímu přezkumu prvostupňového rozhodnutí. Žalobcem namítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního úřadu tak nemůže být důvodem pro vyhovění jeho žalobě.

Pokud jde o věcné posouzení napadeného rozhodnutí, je klíčová právní úprava zákona o DPH, která představuje v podstatné části implementaci směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Ustanovení této směrnice, resp. šesté směrnice č. 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, kterou směrnice bez zásadních obsahových změn nahradila, jsou pro Českou republiku závazná již od okamžiku jejího vstupu do Evropské unie, tj. od 1. 5. 2004.

Ze skutečnosti, že příslušná ustanovení zákona o DPH jsou provedením evropské směrnice, pro správní, ale i soudní orgány vyplývá povinnost tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinnost vykládat ustanovení zákona o DPH v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice (také označováno jako tzv. nepřímý účinek směrnice). Pouze v případě nemožnosti vyložit ustanovení zákona o DPH v souladu s právní úpravou zakotvenou ve směrnici přichází do úvahy přímá aplikace ustanovení směrnice, to však pouze k tíži státu, který nemůže těžit ze skutečnosti, že porušil svou povinnost včasné a řádné implementace směrnice. V obráceném gardu, tj. k tíži daňového subjektu (tzv. obrácený vertikální přímý účinek) nebo ve vztahu mezi subjekty odlišnými od státu (tzv. horizontální přímý účinek) však ustanovení směrnice, jímž zákon o DPH přímo odporuje, použít nelze. Nevýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) k účinkům evropského práva na právní řád členských zemí (např. rozsudky ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, C-397/01 až C-403/01, ze dne 5. dubna 1979, Ratti, C-148/78, ze dne 26. 2. 1986, Marshall, C-152/84, a řada dalších).

Podle odst. 13 odůvodnění směrnice by měl být pojem "osoba povinná k dani" k zaručení větší neutrality daně vymezen tak, aby do něj mohly členské státy zahrnout i osoby, jež poskytují plnění příležitostně.

Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice předmětem DPH je poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice se "osobou povinnou k dani" rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Podle druhého pododstavce se "ekonomickou činností" rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

Podle čl. 12 odst. 1 mohou členské státy za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci.

Podle čl. 24 odst. 1 směrnice se "poskytnutím služby" rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.

Podle čl. 25 písm. a) směrnice může poskytnutí služby mimo jiné spočívat v postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli.

Příloha č. III směrnice pod bodem 9 seznamu dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být předmětem snížené sazby, uvádí poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny.

Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH je vedle dodání zboží, převodu nemovitosti nebo přechodu nemovitosti v rámci dražby a vedle dovozu zboží nebo pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie předmětem daně také poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

Podle § 5 odst. 2 zákona o DPH se ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu ⁶⁾ nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu. ⁷⁾

Poznámka pod čarou ⁷⁾ odkazuje na ustanovení § 36 odst. 2 písm. e) zákona o dani z příjmů, které ve znění zákona č. 357/2005 Sb., ve spojení s § 7 odst. 6 téhož zákona stanoví, že z příjmů autorů za užití nebo poskytnutí jejich práv k příspěvkům do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize se vybírá daň zvláštní sazbou ve výši 10 %, jestliže úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 3000 Kč.

Podle § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto

zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby se rozumí také převod práv.

Podle § 46 odst. 1 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „autorský zákon“) licenční smlouvou autor poskytuje nabyvateli oprávnění k výkonu práva dílo užít (licenci) k jednotlivým způsobům nebo ke všem způsobům užití, v rozsahu omezeném nebo neomezeném, a nabyvatel se zavazuje, není-li sjednáno jinak, poskytnout autorovi odměnu.

Pokud jde o otázku, co je třeba rozumět pod pojmem soustavnost, používaným v § 5 odst. 2 zákona o DPH, komentářová literatura (Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář, 2. vydání, Praha: ASPI 2009, str. 34-37) uvádí:

„10. Jedním z kritérií pro posouzení ekonomické činnosti je i soustavnost. Ekonomickou činností není činnost vykonávaná pouze příležitostně, což se týká i využívání majetku (např. nájem). Žádné bližší upřesnění ohledně počtu jednotlivých transakcí či délky období, po které má být ekonomická činnost vykonávána, však zákon ani směrnice neposkytuje. V případě Renate Enkler poskytuje ESD národnímu soudu jen velmi chabá kritéria pro posouzení soustavnosti, resp. pro posouzení, zda je vozidlo pronajímáno za účelem získání trvalého příjmu.

(29) Ačkoliv kritéria, která jsou založena na základě výsledků zmiňované činnosti, nemohou sama poskytnout závěr, zda je aktivita vykonávána za účelem získání příjmu trvalého charakteru; konkrétní délka období, ve kterém je majetek pronajímán, počet zákazníků a částka příjmů jsou také faktory tvořící část podmínek celého případu a měly by být brány v úvahu s ostatními skutečnostmi.

(30) Vzhledem ke zmiňovaným okolnostem, odpověď na druhou a třetí otázku je, že za účelem stanovení, zda je pronájem hmotného majetku, např. motorového obytného vozidla, provozován se záměrem získat příjem trvalého charakteru, ve smyslu druhé věty čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice je úkolem národního soudu, aby zhodnotil všechny podmínky konkrétního případu.

(C-230/94 Renate Enkler, autorský překlad)

...

14. Zákonodárce dále poněkud nelogicky a v rozporu se Směrnicí vyjímá z ekonomické činnosti rovněž i činnost autorů, za niž autoři pobírají příjmy zdaněné srážkovou daní. Do konce roku 2007 byly zdaňovány srážkovou daní dle § 36 odst. 2 písm. e) zák. o daních z příjmů příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize, jejichž úhrn od téhož plátce nepřesáhl v kalendářním měsíci 3 000 Kč. Od 1. ledna 2008 se prahová částka zvýšila na 7 000 Kč a v důsledku přečíslování příslušného ustanovení ZDP, na něž zákon o DPH nezareagoval, se stal odkaz pod čarou v § 5 odst. 2 zákona o DPH nepoužitelným. Přesto však je, podle našeho názoru, možné na základě historického výkladu dovodit, že autorské příspěvky do uvedené hodnoty nejsou předmětem daně. Pokud by nebyla poznámka pod čarou, byť chybná, vzata v úvahu vůbec, znamenalo by to vyjmout z množiny ekonomické činnosti, a tedy i z předmětu daně, jakoukoli činnost, jestliže jsou příjmy za ni zdaňovány srážkou, např. i nájem movité věci poskytnutý osobou z jiného členského státu. Tento výklad by byl, vzhledem k dikci Směrnice, nepřipustně extenzivní.

...

15. Činnost je proto posuzována sama o sobě, aniž by byl brán zřetel na účel, za jakým byla uskutečněna. Jsou-li splněna objektivní kritéria (např. převod ekonomického vlastnictví

při dodání zboží, úplatnost transakcí, soustavnost apod.), jedná se o ekonomickou činnost ve smyslu Směrnice i zákona o DPH.“

Z judikatury ESD dále vyplývá, že směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění a přiznává velmi širokou působnost DPH. Posouzení plnění jako „ekonomické činnosti“ ve smyslu směrnice je přitom nezávislé na jeho účelu a jeho výsledcích a je založeno pouze na objektivních kritériích. Smyslem toho je, aby příjemce takového plnění nebyl vystaven povinnosti zkoumat subjektivní kritéria, tj. úmysl dodavatele, předtím, než se rozhodne úhradu za takové plnění uplatňovat jako daň na vstupu (srov. rozsudek ze dne 21. 2. 2006, C-223/03 University of Huddersfield, odst. 40-50).

Z porovnání ustanovení směrnice s ustanovením zákona o DPH vyplývá také skutečnost, že český zákonodárce pojem soustavnost používá jak v první, tak i v druhé větě ustanovení § 5 odst. 2, ačkoliv směrnice je přímo v textu příslušných definic neužívá. Důvody zakotvení tohoto pojmu do zákona o DPH nelze z historických dokumentů zjistit, neboť příslušná změna byla vnesena do návrhu zákona č. 635/2004 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o správních poplatcích, formou komplexního pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru Poslanecké sněmovny a neexistuje k příslušné části ani důvodová zpráva, ani o ní nebyla vedena debata v průběhu projednávání návrhu zákona. Srovnáním s ustanovením čl. 12 odst. 1 směrnice však lze dovodit důvod užití tohoto termínu. Jeho smyslem je totiž vyloučit z předmětu daně plnění, která jsou příležitostná, tj. je vyjádřením skutečnosti, že český zákonodárce se rozhodl nevyužít opce, kterou mu komunitární norma poskytl.

Z toho však na druhou stranu také vyplývá, že za činnost soustavou třeba považovat každou činnost, která není pouze činností příležitostnou ve smyslu komunitárního práva. Ostatně přijetí výkladu, podle něž DPH nepodléhají i činnosti, které nepředstavují podstatnou část příjmů daňového subjektu, jak navrhuje žalobce, by bylo v jednoznačném rozporu s ustanoveními směrnice. Takový přístup však soud může akceptovat pouze tehdy, jestliže ustanovení českého práva při použití uznávaných metod výkladu neumožňují eurokonformní výklad. O takový případ zde však nejde, neboť pojem soustavnost není pojmem s ostrými hranicemi (jde o neurčitý právní pojem) a význam daný směrnicí z jeho hranic nevybočuje. Proto soustavným plněním je třeba považovat každé plnění, jež není pouze plněním příležitostným.

Přitom pokud jde o otázku rozsahu nezbytného k tomu, aby určité plnění podléhalo DPH, lze přihlídnout k judikatuře ESD. V rozsudku ze dne 26. 9. 1996, C-230/94 Renate Enkler, jenž je zmiňován ve shora citovaném komentáři k zákonu o DPH, ESD v odst. 20 potvrzuje, že koncept ekonomické aktivity ve smyslu směrnice (nynějšího čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce) nezahrnuje aktivity uskutečňované pouze příležitostně. V dané věci byl posuzován případ, v němž šlo o pronájem karavanu v průběhu tří let. V tomto období byl karavan provozován po 250 dnů, z čehož dvakrát byl pronajat třetím osobám v trvání 18 dnů, dalších 40 dnů pak byl pronajímán manželovi vlastnice karavanu, 79 dnů jej využívala přímo jeho vlastnice a zbylých 113 dnů představovaly opravy. ESD sice neřekl jednoznačně, zda se o ekonomickou činnost jedná, nicméně i se znalostí délky trvání a též v součtu nízké částky získané za pronájem neodmítl možnost, že by mohlo jít o ekonomickou činnost a naopak se podrobně zabýval kritérii, jež lze vzít při posouzení této činnosti v úvahu. Vedle úvah uvedených ve shora citovaném komentáři, ESD v odst. 27 také uvedl, že „*lze-li majetek použít výhradně pro hospodářské účely, je to obecně dostatečný důkaz pro to, že jeho vlastník využívá majetek pro ekonomické činnosti, a tedy za účelem získávání pravidelného příjmu. Může-li být majetek naopak použit z důvodu své povahy jak k ekonomickým, tak k osobním účelům, pak je třeba zkoumat všechny okolnosti jeho využívání, aby se zjistilo, zda je skutečně používán za účelem získávání pravidelného příjmu.*“

V rozsudku ze dne 19. 7. 2012, C-263/11 Ainars Redlihs, měl ESD dále za to, že pro posouzení, zda jde o ekonomickou činnost, není rozhodující, že dodávky dřeva z lesa byly uskutečněny pouze za účelem kompenzace následků způsobených bouří, přičemž žalobce uváděl, že nejde o činnost soustavnou, neboť se jednalo o mladý les, z něž by za normálních okolností ani vůbec nesměl dřevo těžit, a že jde proto o činnost ze své povahy výjimečnou. Celkem se jednalo o 37 dodávek dřeva v období 21 měsíců. Přitom ESD vyšel z toho, že pokud dotyčná osoba podnikne aktivní kroky ke správě lesa a využívá přitom prostředky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, je třeba činnost dotčenou v původním řízení kvalifikovat jako „ekonomickou činnost“ ve smyslu tohoto ustanovení. Opět uvedl, že *„ačkoli kritéria týkající se výsledků dotyčné činnosti neumožňují sama o sobě určit, zda je činnost vykonávána za účelem získávání pravidelného příjmu, jsou délka období, během kterého byly dodávky dotčené v původním řízení uskutečňovány, počet zákazníků a výše příjmů skutečností, které mohou být spolu s dalšími při tomto přezkumu zohledněny vzhledem k tomu, že jsou součástí všech okolností projednávaného případu.“*

V rámci vnitrostátní právní úpravy je dále třeba poukázat na větu třetí § 5 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s odkazovaným ustanovením zákona o dani z příjmů, z níž se podává, že zákon za (samostatnou) ekonomickou činnost nepovažuje činnost autorů, kteří za své příspěvky do tištěných periodik u jednotlivého plátce daně z příjmů nezískají více než 3.000,- Kč (resp. po novele zákona o dani z příjmů 7.000,- Kč). Tímto ustanovením se zákonodárce zřejmě snažil výslovně specifikovat jeden z případů, kdy se má jednat s ohledem na výši příjmu pouze o činnost příležitostnou. Je samozřejmě otázkou, zda použití takového limitu odpovídá směrnici. Protože autor může při plnění uvedeného limitu poskytovat příspěvky do většího množství samostatných periodik, může snadno jeho činnost ztratit povahu činnosti příležitostné. V každém případě, příjmy žalobce za příspěvky do časopisu Soudní judikatura tento limit jednoznačně přesáhly a tohoto výslovného ustanovení by se stejně nemohl s argumentací nepřipustnosti obráceného vertikálního přímého účinku komunitární normy domáhat.

Zbývá posoudit, zda činnost žalobce spadá pod ustanovení věty první či věty druhé § 5 odst. 2 zákona o DPH. Z věty druhé se podává, že předmětem DPH a ekonomickou činností bez ohledu na její soustavnost je také využití nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Co je nehmotným majetkem zákon o DPH sice výslovně nedefinuje, nicméně z § 2 odst. 1 a z § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH lze dovodit, že nehmotným majetkem mohou být zejména práva, autorská práva z toho nevyjímaje. To lze dovodit i z ustanovení směrnice, která v příloze č. III považuje poskytování služeb spisovateli a s tím spojené autorské odměny za službu (neboť definici dodání zboží tato činnost neodpovídá). Směrnice též v článku 25 písm. a), jejíž právě implementuje § 14 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, označuje postoupení nehmotného majetku za službu.

Protože převod majetkových práv autora na základě uzavřené licenční smlouvy představuje využití nehmotného majetku, lze tedy uzavřít, že příjmy žalobce za příspěvky do časopisu Soudní judikatura i za autorský podíl na odborných publikacích spadají do režimu věty druhé § 5 odst. 2 zákona o DPH, ledaže jde o případ, kdy jde o činnost malého rozsahu, která podléhá srážkové dani podle § 36 zákona o daních z příjmů nebo pokud není vykonávána soustavně za účelem získání příjmů. Naopak pod větu první spadají případy autorské činnosti, které nespočívají v převodu práv k nehmotnému majetku trvalejšího charakteru, ale o činnost, jejímž předmětem je vytvoření takového díla na místě samém, např. v uskutečnění odborné přednášky, vystoupení herce v divadelní hře apod., pokud nejsou pouze příležitostnou činností. V případě žalobce sem bude spadat jeho přednášková činnost.

Má-li soud pak jeho činnost zkoumat z hlediska její soustavnosti, tj. nikoliv

příležitostného charakteru, musel vzít v úvahu skutečnost, že žalobce prováděl přednáškovou činnost opakovaně po celou posuzovanou dobu v délce více než tří let, poskytoval ji za úplatu, přičemž příjem za přednáškovou činnost se pohyboval v řádu desítek tisíc Kč za jeden přednáškový den. Přednášková činnost sama o sobě představuje plnění, které, je-li poskytováno za úplatu jako v tomto případě, je typicky hospodářskou činností, která k osobním účelům v zásadě nesouží. Přitom plnění v podobě přednáškové činnosti poskytované žalobcem není odlišitelné od profesionální přednáškové činnosti osob, které se poskytováním takových služeb živí. Naproti tomu otázka, že žalobce subjektivně považoval tuto svoji činnost za náhodnou, příležitostnou, nárazovou a že tato činnost je v jeho případě z pohledu času jí stráveného i finančního přínosu z něj plynoucího pouze činností okrajovou a jednoznačně vedlejší, není z hlediska kritérií vymezených judikaturou ESD relevantní. Jedná se totiž o kritéria subjektivního charakteru, která s ohledem na požadavek právní jistoty odběratelů nelze použít.

Vedle přednáškové činnosti žalobce byl také literárně činný, a to opět po celé zkoumané období. I jeho literární činnost byla prováděna za úplatu, příjem z ní byl pravidelný a dosahoval částek v desítkách tisíc Kč měsíčně. Jak plyne z věty druhé § 5 zákona o DPH a čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice, pro posouzení soustavnosti při využívání nehmotného majetku není rozhodující činnost strávená jeho vytvořením, nýbrž setrvalost jeho využívání, tj. délka poskytování licence, která se potažmo projevuje i délkou období, v němž je z poskytnuté licence inkasován příjem. V tomto směru z přehledu přijatých autorských honorářů plyne, že žalobce využíval svůj nehmotný majetek bezpochyby soustavně, když obdržené platby pokrývaly celé trvání příslušného období. Opět lze také konstatovat, že poskytování autorských práv k literárním dílům v případě žalobce není objektivními kritérii odlišitelné od činnosti profesionálních autorů, kteří se poskytováním takových služeb živí. Také příjmy tímto způsobem získané nejsou v zanedbatelné výši. Nic tak nevypovídá o příležitostné povaze využívání autorských práv k dílu.

Ve prospěch žalobce sice může hovořit skutečnost, že přednáškou činnost poskytoval pouze jednomu odběrateli a práva k literárním dílům jen dvěma odběratelům, nicméně je třeba si uvědomit jednak obsahovou propojenost obou aktivit (přednášky i literární činnost se týkají téže odbornosti, poptávka po přednáškové činnosti nepochybně plyne mimo jiné z předchozí literární činnosti), z níž plyne potřeba brát je v úvahu společně, a jednak skutečnost, že mnohost odběratelů v případě dané hospodářské činnosti není obvyklá, neboť i profesionální spisovatelé či jiní autoři (např. hudebníci) mají často dlouhodobou spolupráci s jedním nakladatelstvím či vydavatelstvím. Otázku mnohosti odběratelů tak v případě této činnosti nelze považovat za klíčovou.

Ve výsledku tedy soud uzavírá, že nemá pochyb o tom, že činnost žalobce představovala ekonomickou činnost ve smyslu směrnice. Protože ustanovení českého zákona o DPH zároveň nemají takový charakter, že by znemožňovala respektovat výklad odpovídající záměru komunitárního zákonodárce, je třeba ji považovat i za ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

Podle § 6 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 94).

Podle § 6 odst. 2 zákona o DPH se obratem pro účely tohoto zákona rozumí (...) příjmy za uskutečněná plnění, s výjimkou plnění, která jsou osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (...)

Podle § 21 odst. 6 zákona o DPH se při poskytnutí služby zdanitelné plnění považuje

za uskutečněné

a) dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve,

b) dnem uvedeným ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo k poskytnutí práva k využití; pokud je sjednán způsob stanovení ceny a k uvedenému dni není známa její výše, zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni přijetí platby.

Podle § 94 odst. 1 zákona o DPH se osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku uvedenou v § 6, stává plátcem od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat. Pokud nesplní registrační povinnost, stává se plátcem dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci.

Toto ustanovení se s ohledem na bod 1 přechodných ustanovení jeho novel (zákon č. 302/2008 Sb. a č. 489/2009 Sb.) uplatní v původním znění.

Podle § 95 odst. 18 zákona o DPH ve znění účinném ke dni 22. 07. 2010, se osoba povinná k dani, která dobrovolně podá přihlášku k registraci podle § 95 odst. 7 nebo 8, stává plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci.

Podle § 95 odst. 1 zákona o DPH je osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, jejíž obrat překročil částku uvedenou v § 6, povinná podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit. Podle odst. 7 pak osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je osvobozena od uplatňování daně, protože její obrat nepřesáhl částku podle § 6, může předložit přihlášku k registraci kdykoliv a plátcem se stává ode dne účinnosti uvedeného na osvědčení o registraci.

Výše uvedená ustanovení zákona o DPH parafrázuje NSS v rozsudku ze dne 21. 4. 2011, č.j. 8 Afs 41/2010-144, publikovaném pod č. 2348/2011 Sb.NSS, tak že „*V případech, kdy osoba povinná k dani uskuteční plnění a není plátcem daně, je povinná sledovat výnosy (příjmy) za taková plnění a v případě, že dojde k překročení zákonem stanoveného obratu, je povinná se zaregistrovat jako plátec, (případně se může zaregistrovat k DPH i dobrovolně). Osoba povinná k dani, tj. osoba vykonávající ekonomickou činnost, je tedy potenciálním plátcem daně. Není však nutné, aby každá jednotlivá transakce provedená v rámci ekonomické činnosti takové osoby naplňovala sama o sobě prvek soustavnosti; svým charakterem však musí náležet k takové souborné činnosti osoby (povinné k dani), která znaky ekonomické činnosti jako celek vykazuje.*“

Z přehledu autorských honorářů, který žalobce předložil správci daně, s ohledem na závěr o soustavnosti činnosti žalobce jasně plyne, že hranici 1.000.000,- Kč obratu musel překročit nejpozději 31. 12. 2006. V důsledku toho byl žalobce povinen podat přihlášku k registraci nejpozději dne 15. ledna 2007 (§ 95 odst. 1 zákona o DPH) a měl se stát plátcem DPH od 1. března 2007. Protože však přihlášku nepodal, stal se plátcem teprve dnem účinnosti registrace uvedeným na osvědčení o registraci (§ 94 odst. 1 věta druhá zákona o DPH). Osvědčení o registraci vydané finančním úřad stanovilo den účinnosti na 22. 7. 2010, tj. na den podání přihlášky k registraci. V tomto směru je tak zjevně nepodstatné, jaké datum žalobce do přihlášky k registraci vyplňoval. Navíc, i kdyby se k tomuto údaji přihlédlo, stal by se plátcem stejným dnem, jaký vyplynul z vydaného osvědčení o registraci.

Podle § 98 odst. 1 zákona o DPH, nesplní-li osoba povinná k dani povinnost se registrovat podle § 95 odst. 1, je povinná uhradit správci daně částku ve výši až 10 %

z celkových příjmů nebo výnosů za zdanitelná plnění jako náhradu za zdanitelná plnění, která uskutečnila bez daně. Celková částka se počítá od data, kdy se osoba povinná k dani měla stát plátcem, až do data, kdy se stala plátcem na základě rozhodnutí správce daně. Podle odst. 3 musí být rozhodnutí o uložení náhrady odůvodněno a včas podané odvolání má odkladné účinky. Platba uvedené částky se považuje za příjem daně podle tohoto zákona.

S účinností od 31. 10. 2007 vypustil zákon č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, z ustanovení § 98 odst. 1 zákona o DPH slovo „až“ před stanovením procentní výše náhrady. Ve svém čl. XI stanovil, že při uložení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti, které nastalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se postupuje podle dosavadních právních předpisů.

S účinností od 1. 4. 2011 změnil zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zcela koncepci předmětného ustanovení. Namísto náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti zakotvil institut stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti. V bodě 1 přechodných ustanovení však stanovil, že pro uplatnění DPH za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv a povinností s tím souvisejících se použijí dosavadní právní předpisy, není-li dále stanoveno jinak.

Protože podmínky zakládající registrační povinnost se naplnily v prosinci 2007, je třeba s ohledem na přechodná ustanovení novel § 98 zákona o DPH, zejména s ohledem na čl. XI zákona č. 270/2007 Sb., použít pro stanovení náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti znění zákona účinné ke dni 15. 1. 2007, neboť hraničním ukazatelem zde je právě okamžik nesplnění zákonné registrační povinnosti. Tímto okamžikem bylo uplynutí patnáctidenní lhůty stanovené v § 95 odst. 1 zákona o DPH. K uvedenému datu zákon o DPH umožňoval správci daně stanovit částku daně v rozmezí 0-10 % z celkových příjmů za zdanitelná plnění, která se uskutečnila bez daně.

Zbývá tedy posoudit, zda ob stojí argumentace žalovaného ve vztahu k vyměření náhrady za neuplatnění daně při nesplnění zákonné registrační povinnosti v maximální výši. Žalobce měl za to, že vyměření maximální možné náhrady není adekvátní vzhledem k tomu, že na jeho opožděné registraci se podílel poskytnutím nesprávné informace správce daně, který přispěl i k samotné délce tohoto stavu neprovedením registrace z úřední povinnosti a s ohledem na fakt, že by si odvedenou daň stejně v plné výši uplatnili jako daň na vstupu odběratelé žalobce.

V tomto směru je třeba uvést, že ustanovení § 98 zákona o DPH představuje podle svých skutečných účinků kombinaci sankčního a reparačního ustanovení, přičemž poměr jednotlivých složek se liší podle konkrétních okolností případu. Od osoby v postavení žalobce nelze DPH dodatečně vybrat, neboť povinnost odvést DPH stíhá pouze plátce DPH, jímž se taková osoba stává až dnem účinnosti osvědčení o registraci. Proto § 98 zákona o DPH umožňuje určitou reparaci ušlé daně ve vztahu k plněním, která byla poskytnuta neplátcům. U plnění poskytnutých plátcům DPH však reparační složka zpravidla odpadá, neboť daň z hodnoty plnění dodaného osobou opožděně registrovanou odvede její odběratel – plátce. Protože všichni odběratelé žalobce byli plátcí DPH, má celá vyměřená náhrada povahu zákonné sankce za nesplnění povinnosti registrace.

Pokud jde o uplatňování sankcí za porušování právní úpravy v oblasti DPH, tato otázka není komunitárním právem blíže upravena. Judikatura ESD k tomu uvádí (rozsudek ze dne 19. 7. 2012, C-263/11 Ainars Redlihs, odst. 41-54):

„Tato směrnice výslovně nestanoví systém sankcí v případě porušení povinností

uvedených v čl. 213 odst. 1 této směrnice. Podle ustálené judikatury platí, že při neexistenci harmonizace unijních právních předpisů v oblasti sankcí použitelných v případě nedodržení podmínek stanovených režimem zavedeným těmito právními předpisy mají členské státy i nadále pravomoc si zvolit sankce, které považují za vhodné. Jsou však povinny vykonávat svou pravomoc za současného dodržování unijního práva a jeho obecných zásad, a tedy za dodržování zásady proporcionality (rozsudky ze dne 21. září 1989, Komise v. Řecko, 68/88, Recueil, s. 2965, bod 23; ze dne 16. prosince 1992, Komise v. Řecko, C-210/91, Recueil, s. I-6735, bod 19, a ze dne 26. října 1995, Siesse, C-36/94, Recueil, s. I-3573, bod 21). (...)

Takové sankce však nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. května 2008, Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, Sb. rozh. s. I-3457, body 65 až 67, a ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 67).

Za účelem posouzení toho, zda je dotčená sankce v souladu se zásadou proporcionality, je třeba zohlednit zejména povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být tato sankce uložena, jakož i způsoby určení výše této sankce.

Pokud jde zaprvé o povahu a závažnost porušení povinnosti, za které má být dotčená sankce uložena, je třeba zdůraznit, že cílem této sankce je postihnout pouze nesplnění povinnosti zápisu do registru osob povinných k DPH. Soudní dvůr měl příležitost v tomto ohledu upřesnit, že povinnosti stanovené v článku 213 směrnice o DPH, mezi něž patří povinnost osoby povinné k dani oznámit zahájení činnosti, kterou vykonává jako osoba povinná k dani, představují pouze formální požadavek pro účely kontroly (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Sb. rozh. s. I-10385, bod 50).

Cílem dotčené sankce tedy není zajistit výběr daně od osoby, která je povinna tuto daň odvést. Příslušné orgány totiž mohou přistoupit k takovému výběru nezávisle na uložení sankce za nesplnění povinnosti zápisu.“

S ohledem na výše uvedené je třeba se zabývat tím, zda právní úprava obsažená v § 98 zákona o DPH neodporuje komunitárnímu právu. Protože v rozhodné době umožňovala vyměření náhrady v rozpětí 0-10 %, není důvodu o její souladnosti pochybovat. Kritéria proporcionality uložené sankce však musí splňovat i konkrétní výše náhrady stanovená rozhodnutím správce daně.

V tomto směru je nepochybné, že nějaká sankce při porušení registrační povinnosti nutně musí přijít, avšak výše sankce musí být diferenciovaná. Protože výše sankce je navázána procentní částkou na objem zdanitelných plnění, není objem v období bez registrace uskutečněných zdanitelných plnění pro určení procentní sazby podstatný. Podstatnými kritérii však bude např. poměr mezi zdanitelnými plněními uskutečněnými vůči neplátcům DPH a plátcům DPH, výše daňové sazby zatěžující zdanitelná plnění uskutečněná vůči neplátcům DPH a vliv případných osvobození od DPH (tj. okolnosti, z nichž plyne rozsah zkrácení státního rozpočtu), důvody opomenutí registrační povinnosti (úmysl krátiť DPH či naopak omyl v důsledku nejasné právní úpravy, přispění správce daně k nesprávnému postupu), doba porušování registrační povinnosti i okolnosti, za nichž došlo k nápravě nezákonného stavu (vlastní iniciativa daňového subjektu, dobrovolnost, míra spolupráce při dokazování v rámci řízení o stanovení výše náhrady).

Využití nejvyšší sankce přichází do úvahy jen v těch nejzávažnějších případech, kdy nesplnění registrační povinnosti zasáhlo primární účel této povinnosti, tj. zajištění výběru DPH, a to podstatnou měrou. Podmínkou pro uplatnění maximální výše sankce tak bude

zpravidla kombinace poskytování plnění podléhajících zvýšené sazbě DPH neplátcům DPH, přičemž nebudou zjištěny žádné polehčující okolnosti na straně daňového subjektu.

Při aplikaci uvedených kritérií na případ žalobce je zjevné, že výše stanovené sankce je nepřiměřená. Lze souhlasit se žalobcem, že v důsledku jeho pozdní registrace stát o částku DPH nepřišel, pouze došlo k tomu, že žalobce nemusel uhradit z přijatého plnění žádnou DPH a tato povinnost se plně přenesla na jeho odběratele – nakladatelství. Mohlo přitom dojít k časovým posunům při odvedení daně do státního rozpočtu, nicméně s ohledem na skutečnost, že podle licenčních smluv autorské honoráře žalobce byly vypláceny až podle uskutečněných prodejků knih, resp. předplatného k elektronickým databázím, a u přednášek lze předpokládat, že okamžik zdanitelného plnění u plnění žalobce také ve většině následoval až po okamžiku zdanitelného plnění v podobě vstupného na přednáškové akce, tj. ani ke zpoždění příjmů do státního rozpočtu nedocházelo. Státní rozpočet tudíž pochybením žalobce nebyl nijak (nebo jen minimálně) zasažen.

Argument žalobce, že k délce trvání nezákonného stavu přispěl i správce daně tím, že neprovedl jeho registraci z moci úřední, soud nepovažuje z hlediska stanovení proporcionální procentní výše sankce za podstatný, neboť sankcionovaná povinnost registrovat se k DPH byla jednoznačně povinností žalobce. Povinnost správce daně reagovat na neplnění žalobcovy povinnosti registrací z úřední povinnosti v tomto směru není z hlediska § 98 zákona o DPH podstatná (viz obecně použitelné závěry právní doktríny k otázce stanovení příčinné souvislosti v podobě zásady umělé izolace jevů a zásady gradace příčinné souvislosti např. v práci Jiří Švestka, Jiří Spáčil, Marta Škárová, Milan Hulmák a kolektiv: Občanský zákoník I, II, 2. vydání, Praha 2009, str. 1205-1206, nebo Šámal, P. a kol. Trestní zákoník, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2012, str. 163-164).

Na druhou stranu žalobcem tvrzená skutečnost, že v době, kdy se měl zaregistrovat k DPH, se osobně dostavil na Finanční úřad pro Prahu 10 a tam mu bylo správcem daně řečeno, že se registrovat nemusí, je pro výši procentní sazby zásadní. S ohledem na obecnou zásadu právní, že neznalost práva neomlouvá, tento fakt nemůže vytvářet překážku pro vyměření náhrady podle § 98 zákona o DPH, nicméně pokud by se potvrdil, měl by správce daně vést k významnému snížení procentní sazby. Z uvedeného tvrzení je totiž zjevné, že daňový subjekt vyvinul osobní iniciativu k včasné registraci k DPH a byl od ní odrazen v podstatě právě v důsledku poskytnutí nesprávné informace správcem daně. Zároveň to znamená, že není důvodu daňovému subjektu přičítat k tíži délku období, v němž nebyla splněna registrační povinnost, neboť, není-li zde důkazu o opaku, byl daňový subjekt v dobré víře o správnosti svého počínání. K tvrzení žalobce přitom žalovaný ani finanční úřad nevedli dokazování, pouze odkázali na fakt, že v daňovém spisu není o takové skutečnosti písemný doklad. To však, zejména v situaci, kdy vedení daňového spisu je povinností správce daně a nikoliv daňového subjektu, nemůže být postačující pro odmítnutí tvrzení žalobce. Žalovaný se měl pokusit odstranit pochybnosti o pravdivosti tohoto tvrzení i provedením jiných důkazů než listin založených v daňovém spise. Za tím účelem měl především provést výslech žalobce, popř. jej konkrétně vyzvat k písemnému doplnění jeho tvrzení o místě, času a okolnostech poskytnutí vadné informace pracovníkem správce daně a na základě získaných detailních informací ověřit, zda lze ztotožnit osobu tohoto pracovníka správce daně, popř. ověřit poskytnuté údaje z dostupných evidencí, zda se žalobce v daném období skutečně do budovy správce daně dostavil, zda byl v dané době řešen takový dotaz apod. Teprve pokud nebude možné skutečnosti ověřit výsledkem dotyčného pracovníka správce daně a nebude ani dostatek nepřímých důkazů (včetně důkazů ke konkrétnímu dotazu nabídnutých žalobcem), jež by podporovaly pravdivost tvrzení žalobce, bude namíste považovat toto tvrzení za nepravdivé (neuvěří-li správce daně samotné výpovědi žalobce). V tomto směru tedy napadené rozhodnutí neobstojí, když tvrdí, že uvedená okolnost je irelevantní, resp. má ji

(předčasně) za neprokázanou.

S ohledem na učiněné závěry soud přistoupil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. ke zrušení napadeného rozhodnutí jednak pro nezákonnost (s ohledem na minimální zasažení státního rozpočtu je vyměřená sankce nepřiměřeně přísná) a jednak pro vady řízení (neprovedení dokazování k otázce nesprávného informování ze strany správce daně).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 11.640,- Kč. Tuto částku tvoří tři úkony právní služby po 2.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, dvě písemná podání soudu – § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], dále tři paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky, vše zvýšeno o částku 1.440 Kč odpovídající 20 % DPH, a dále soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 11. září 2012

Mgr. Jitka Zavřelová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Zdeňka Vlasáková