

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **K. B.,** zastoupený JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2003, č. j. 38 Ca 600/2002 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2002, č. j. FŘ-4135/13/02, jímž bylo zamítnuto odvolání O. B. (po jejíž smrti převzal podnik) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 10 č. j. 118325/01/010916/4068 vyměřujícímu jí daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1998 ve výši 245 783 Kč. Městský soud v rozsudku odmítl procesní námitky s tím, že dodatečný platební výměr má náležitosti odpovídající ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, základ daně nebyl měněn, zpráva o kontrole byla řádně projednána, zpráva společnosti O. C. nebyla důkazem, navíc žalobci bylo umožněno se s ní seznámit, stejně jako s ostatním podstatným obsahem spisu. V právním posouzení zdanění městský soud zaujal názor,

že zdanitelné plnění spočívající v půjčování videokazet zákazníkům není službou ve smyslu § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, na které se vztahuje snížená sazba daně podle § 16 odst. 4 tohoto zákona, ale pronájmem movité věci, která se vrací, se zařazením pod základní sazbu uvedenou v § 16 odst. 6 zákona; k tomu soud poukázal na znění ust. § 26a odst. 2 zákona č. 35/1965 Sb. včetně odkazu pod čarou na ust. § 663 občanského zákoníku.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost rozsudku městského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a ve vadách správního řízení, pro které mělo být rozhodnutí žalovaného soudem zrušeno, tedy důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Námitky konkretizuje:

1) Dodatečný platební výměr neobsahoval uvedení výše doměřovaného základu daně a soud to akceptoval z důvodů, že základ daně nebyl měněn. Z ust. § 32 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vyplývá, že i ve výroku dodatečného platebního výměru musí být uveden základ daně a stanovená daň. Nic na tom nemění ani ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Navíc není pravdou, že v předmětné věci nebyl základ daně měněn, naopak z rozpisu základu daně uvedeného na druhé straně platebního výměru je zřejmé, že správce daně měnil základ daně jak u snížené sazby DPH, tak i u základní sazby. Soud tuto námitku nesprávně posoudil, a to v rozporu s nálezem ústavního soudu citovaným v žalobě (sp. zn. II. ÚS 31/99).
2) Zpráva o kontrole neobsahovala vůbec hodnocení důkazů, ostatně žádné ani provedeny nebyly, neboť podle žalovaného i soudu nebyla zpráva O. C. důkazem a za takové situace ani nelze zjistit, jak správce daně k výsledku vyjádřenému ve zprávě dospěl. Stěžovatel se proto ani nemohl ke způsobu zjištění vyjádřit a zpráva tak nebyla řádně projednána. Soud nesprávně posoudil námitku porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.
3) Otázku zatajení důkazních prostředků soud neposoudil správně, neboť není vinou stěžovatele, že nemohl uvést, který konkrétní důkazní prostředek mu nebyl správcem daně zpřístupněn. V protokolu o nahlížení do spisu ze dne 13. 6. 2000 je uvedeno, že správce daně neumožnil stěžovateli do některých důkazních prostředků nahlédnout, aniž specifikoval do jakých. Je tak možné, že žádné důkazní prostředky neutajil, neboť ve zprávě ani v protokole o jejím projednání není žádné hodnocení důkazních prostředků provedeno V tom případě ovšem není jasné o co se rozhodnutí opírá, když daň byla údajně stanovena dokazováním.
4) Ve zprávě o kontrole chybí způsob, jak správce daně dospěl ke svým závěrům a tím může být jedině provedené a písemně zachycené důkazní řízení ve smyslu § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nestačí pouhé konstatování správce daně, že takto postupoval a soud nemohl takový způsob označit za odpovídající zákonu.
5) Stěžejní námitkou je posouzení použité sazby daně při půjčování videokazet a následná aplikace zákonných ustanovení. Žalovaný i soud jsou názoru, že jde jednoznačně o pronájem věci. Stěžovatel v žalobě provedl rozbor, podle něhož při půjčování videokazet nejde o pronájem věci, ale o zpřístupnění rozmnoženiny díla,

když dílo ani jeho rozmnožena věcí ze své podstaty není. Argumentace soudu, že poznámka pod čarou v platném autorském zákoně odkazovala na ust. § 663

a násl. občanského zákoníku odporuje nálezu Ústavního soudu o charakteru poznámek pod čarou, a proto nemůže být rozhodujícím argumentem pro názor o charakteru půjčování videokazet. Podle názoru stěžovatele se jedná o službu. Ust. § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty v rozhodné době určovalo u služeb sníženou sazbu, kdežto ust. odst. 6) téhož ustanovení určovalo základní sazbu jen u pronájmu movitých věcí. Soud právní otázku zařazení do sazby DPH posoudil nesprávně.

6) Došlo k porušení zákona upravujícího řízení jak správcem daně tak i odvolacím orgánem tak, jak bylo uvedeno v žalobě.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně aby z důvodů procesní ekonomiky zrušil i rozhodnutí žalovaného včetně dodatečného platebního výměru jako rozhodnutí nicotná.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že hlavním důvodem k doměření daně bylo zjištění správce daně o porušení ust. § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 1995 nesprávným uplatněním snížené sazby u pronájmu movité věci, kde předmětem zdanitelného plnění bylo „půjčování filmů nahraných na videokazetách“. K námitce nedostatku náležitostí dodatečného platebního výměru uvádí, že základ daně za příslušné zdaňovací období se nijak nezměnil a při dodatečném vyměření správce daně vycházel ze základu daně vykázaného stěžovatelem v daňovém přiznání. Ze zprávy o kontrole je také zřejmé, že k žádnému stanovení základu daně (§ 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) ani k doměření rozdílu základu daně (§ 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků) nedošlo. Dále žalovaný zdůrazňuje, že ani ust. § 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků nestanoví uvedení základu daně jako základní náležitost rozhodnutí. Správce daně postupem podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků dodatečně vyměřil daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a stanovenou. Žalovaný se neztotožňuje s námitkou stěžovatele o nedostatku projednání zprávy o daňové kontrole z důvodů neuvedení hodnocení důkazních prostředků. Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyhodnotil správce daně skutkový stav na základě zjištěných skutečností a podle § 16 odst. 8 téhož zákona sepsal zprávu o kontrole. Postupoval i v souladu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona – účelem projednání zprávy je seznámit daňový subjekt s výsledkem kontroly. Z protokolu je zřejmé, že stěžovatel se k výsledkům kontroly vyjádřil a také správce daně zaujal stanovisko. Opětovně pak byly stěžovateli sděleny důvody doměření daně k jeho námitce. Nemohlo tak dojít k tvrzenému porušení práv stěžovatele. Správce daně také umožnil nahlédnutí do spisu v rozsahu odpovídajícím ust. § 23 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, nepředložil mu pouze úřední korespondenci s jinými orgány, zápisy sloužící výlučně pro potřebu správce daně a protokoly, do nichž nelze nahlédnout vzhledem k možnému ohrožení zájmů jiných daňových subjektů. Důkazní prostředky, které předložil stěžovatel byly hodnoceny, ale nestaly se důkazy, které by osvědčovaly správnost jeho postupu. V daném případě se jednalo o pronájem movité věci, kdy se najatá věc vrací pronajímateli a z takového pronájmu se podle § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty uplatňuje základní sazba daně. Správce daně tak při stanovení sazby vycházel přímo ze znění zákona, a to není třeba prokazovat, jiné důkazní prostředky proto nebyly ani zapotřebí. Ke způsobu zjištění poukazuje žalovaný na protokoly o jednáních ze dne 5. 6. 2000 a 29. 6. 2000 z nichž je zřejmé, že v rámci daňové kontroly byl jednak zjišťován přehled tržeb v daném období a rovněž způsob jak byly právně upraveny vztahy mezi dodavatelem videokazet a stěžovatelem a dále mezi stěžovatelem a zákazníky. Závěr tohoto zjištění obsahovala zpráva o kontrole, z níž je zřejmé na základě jakých zjištění byla daň doměřena. Stejně tak jsou ve zprávě uvedeny všechny závěry plynoucí z daných zjištění. Žalovaný

nesouhlasí s názorem stěžovatele na půjčování videokazet – při této činnosti nejsou převáděna práva ve smyslu autorského zákona. Podle zákona o dani z přidané hodnoty je pronájem službou, ale pro movité věci stanovuje základní sazbu daně. Žalovanému je znám nález Ústavního soudu o charakteru poznámek pod čarou, ale v daném případě tento odkaz nebyl rozhodujícím argumentem pro správné stanovení sazby daně. Právní vztah mezi majitelem videopůjčovny a zákazníkem nelze považovat za převod nebo využití práv k nahrávce zachycené na videokazetě, protože zákazníkovi autorský zákon žádná práva nepřiznává.
Proto žalovaný považuje námitky uvedené v kasační stížnosti za nedůvodné.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Rozhodující je přitom námitka prvá, neboť pokud by dodatečný platební výměr byl ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků neplatným, nemohla by tato vada být zhojena ani rozhodnutím odvolacím a rozsudek soudu, který by tento stav akceptoval by bylo třeba zrušit, případně by přicházelo v úvahu i vyslovení nicotnosti správního rozhodnutí.

K této námitce ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti :

Dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 č. j. 118325/01/ 010916/4068 vyměřující O. B. (dále též „daňový subjekt“) daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1998 ve výši 245 783 Kč odkazuje na zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a na ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž ve výroku je uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě (listech). Tím je připojený list. č. 2 označený stejným číslem jednacím obsahující vymezení zdaňovacího období a přehled zdaňovacích plnění, přičemž v ř. 35 „základ sníž. sazba“ je uvedena částka „- 1 763 860“ v ř. 37 „daň sníž. sazba“ je uvedena částka „- 88 193“, v ř. 36 „základ zákl. sazba“ je uvedena částka „1 518 073“, v ř. 38 „daň zákl. sazba“ je uvedena částka „333 976“, v ř. 52 „daň na výstupu“ je uvedena částka „245 783“ a v ř. 81 „dod. vyměřená daň“ částka shodná. Dalším připojeným listem je příloha č. 6 obsahující přehled uskutečněných zdanitelných plnění s vymezeným základem daně ve výši 5 % (řádek 35 částka - 1 763 860) a ve výši 22% (řádek 36 částka 1 518 073 Kč) a se závěrem o výši částky k úhradě ve výši 245 783 Kč.

Podle § 32 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru nebo hromadným předpisným seznamem. Rozhoduje-li tedy správce daně o základu daně a dani formou dodatečného platebního výměru, musí výměr oba tyto údaje obsahovat. Náležitosti rozhodnutí jsou pak stanoveny v odst. 2 téhož ustanovení, základ daně mezi nimi výslovně uveden není, ovšem je třeba vážit, zda nemá být součástí výroku ve smyslu písm. d) tohoto ustanovení. Jestliže je m.j. o základu daně správcem daně rozhodováno dodatečným platebním výměrem, který podle odst. 3) téhož ustanovení nemusí být odůvodněn, pak ovšem nemůže být tento základ daně uveden jinde než ve výroku. Výrok rozhodnutí v obecné poloze je také právě tou částí rozhodnutí, která obsahuje předmět rozhodnutí, tedy to, o čem správní orgán rozhodl, v daném případě jaký základ daně a daň určil. Zákon stanoví náležitosti rozhodnutí, nikoliv však jeho podrobnou formální podobu. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 3 : *Pokud obsahuje výrok platebního výměru výslovný odkaz na list. č. 2, který je jeho součástí, pak údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku platebního výměru. Platební výměr není v důsledku takové úpravy neplatným rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků*. Poukazuje-li stěžovatel na výše uvedený nález Ústavního

soudu, je třeba jeho pohledem vážit vždy konkrétní případ. Pokud základ daně byl uveden na listu č. 2 dodatečného platebního výměru, který byl ve výroku označen jako jeho součást, a který byl také označen stejným číslem jednacím, není pochyb o tom, že ke sdělení základu daně daňovému subjektu jím došlo a že umístěním údaje nebyl zkrácen ve svých právech. I zde lze poukázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, podle něhož dokonce i v případě chybějící náležitosti rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, nemusí jít o důvod neplatnosti či nicotnosti rozhodnutí, pokud tento nedostatek není natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících nelze spravedlivě žádat, aby takový správní akt respektovali. I když zčásti z jiných důvodů než krajský soud, neshledal Nejvyšší správní soud dodatečný platební výměr vadným pro nedostatek náležitostí, a proto nemohl uznat důvodnou námitku, že z těchto důvodů měl městský soud rozhodnutí žalovaného včetně dodatečného platebního výměru zrušit či vyslovit jeho nicotnost.

Námitka druhá a čtvrtá obdobně poukazují na nesprávný postup správce daně při provádění kontroly, na nedostatek důkazů a jejich nesprávné či neexistující hodnocení a z toho plynoucí pochybnost o zprávě o kontrole, která navíc nebyla se stěžovatelem řádně projednána. S tím souvisí i námitka šestá, která byť nekonkrétně poukazuje na porušení procesních předpisů v daňovém řízení.

K těmto námitkám ze správního spisu plyne, že u daňového subjektu byla provedena kontrola daně z přidané hodnoty v době od 17. 4. 2000 do 4. 7. 2000, a to za kontrolované období r. 1997, 1998, 1999. Zpráva o kontrole č. j. 207314/00/010933/324 obsahuje porovnání daňové povinnosti podle daňového přiznání a na základě kontroly s vyčíslením rozdílů, to vše podle jednotlivých čtvrtletí v tom kterém kontrolovaném roce, přehled dokladů (faktur) a kontrolní zjištění. V něm je uvedeno, že firma v pěti uvedených provozovnách půjčuje a prodává zvukové a zvukově obrazové záznamy (videokazety) a při půjčování filmů nahraných na videokazetách na výstupu nesprávně uplatňuje sazbu DPH ve výši 5%. Správná sazba přitom má podle § 16 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty činit 22 %, což bylo finančním úřadem ověřeno u odborné organizace pro zatřiďování SKP O. C. Dále je uvedeno vyčíslení rozdílů s tím, že budou vystaveny dodatečné platební výměry, celkově na částku 2 594 373 Kč. Kontrola byla projednána dne 25. 10. 2000, podle protokolu se jednání zúčastnil zástupce O. B. JUDr. Kobík a k jeho dotazům, bylo vysvětleno, že zpráva vychází z důkazů vyplývajících z protokolu ze dne 5. 6. 2000, přičemž finanční úřad využil jednak možnosti požádat odbornou organizaci o posouzení zatřídění, jinak se zabýval i důkazním prostředkem předloženým daňovým subjektem, a to právním rozborem provedeným Advokátní kanceláří Pečený a Zeman, dále že důkazy byly zhodnoceny v souladu s ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zástupce daňového subjektu při projednání vznesl řadu dotazů, připomínek a námitek k odborné zprávě i k závěrům správce daně; správce daně se k nim vyjádřil. Stanovisko daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole bylo zástupcem daňového subjektu předáno správci daně téhož dne. Protokol o ústním jednání, na který zpráva odkazuje (ze dne 5. 6. 2000) obsahuje vysvětlení daňového subjektu o způsobu nákupu videokazet, připojen byl certifikát držitele práv k půjčování videokazet, kupní smlouva o koupi a prodeji videonosičů zvukově obrazových záznamů za účelem půjčování uzavřená mezi společností B. H. V. a. s. a O. B. ze dne 15. 6. 1998, kopie čtyř faktur vystavených firmou B. H. V. a. s. v r. 1997 a 1999. Protokol o dalším jednání ze dne 29. 6. 2000 obsahuje předložení přehledu smluv uzavíraných mezi daňovým subjektem a diváky za r. 1997 - 1999. Žalovaný pak v rozhodnutí napadeném žalobou nevycházel ze zprávy odborné organizace o zatřídění podle Standardní klasifikace produkce, tuto klasifikaci však užil k vymezení rozdílu mezi pronájmem věcí movitých a převodem práv mezi

distributorem a půjčovnou. Soud pak v napadeném rozsudku označil zatřídění podle Standardní klasifikace produkce za zcela nerozhodné, neboť pokud je předmětem zdanitelného plnění pronájem movité věci, nemá takové zatřídění žádný význam.

Daňovou kontrolou podle § 16 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ a jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Podle odst. 8) téhož ustanovení o výsledku kontroly sepíše pracovník správce daně zprávu, která musí být s daňovým subjektem projednána. Zákon nestanoví náležitosti této zprávy, z cíle daňové kontroly však je zřejmé, že musí obsahovat učiněná zjištění, z toho plynoucí závěry a výsledek projednání. V daném případě nebylo sporu o tom, že daňový subjekt nakupuje a poté půjčuje videokazety s nahrávkami zákazníkům. Doklady k tomu jsou obsaženy ve správním spise, zpráva je shrnuje. Všechny tyto doklady byly předloženy daňovým subjektem s výjimkou zprávy odborné firmy, s níž byl závěr správce daně totožný. Daňový subjekt (zástupce) byl se zprávou i všemi podklady seznámen, z protokolu je zřejmé, že výsledek kontroly i kontrolní závěr byl podrobně projednán. Ze spisu tedy nevyplývá, že by výsledek kontroly nebyl projednán podle § 16 odst. 1 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, jak stěžovatel tvrdí. Námitky kasační stížnosti obecně poukazují na porušení procesních předpisů spočívající v tom, že ve zprávě nejsou uvedeny důkazy a tudíž ani není zřejmé, zda byly řádným způsobem hodnoceny. V daném případě ovšem není problém ve skutkových zjištěních, ale jen v jejich právním hodnocení. Výsledek daňové kontroly a na něj navazující dodatečný platební výměr nestojí na jiných důkazech, než které předložil daňový subjekt, sporným je pouze zařazení činnosti prováděné daňovým subjektem do daňové sazby. Při projednání výsledku kontroly bylo zařazení daňovému subjektu sděleno spolu s důvody, poté byl vydán dodatečný platební výměr. Závěry městského soudu o dostatečném projednání zprávy o kontrole jsou správné. Pokud jde o zprávu odborné firmy o zatřídění činnosti provozované daňovým subjektem je zmíněna ve zprávě o kontrole, nikoliv ovšem už v rozhodnutí žalovaného (tam je její důkazní postavení vyloučeno), jehož zákonnost byla předmětem žaloby. Stejně tak námitka nemožnosti seznámit se s podklady rozhodnutí proto, že nebylo zřejmé, které byly při nahlédnutí spisu poskytnuty k dispozici a které utajeny (námitka třetí), neobstojí. Správce daně totiž při rozhodnutí nevycházel z jiných důkazů, než které zpřístupnil daňovému subjektu. Rozhodné pro závěr správce daně bylo jen to, jakou činnost daňový subjekt vykonával, v jakém rozsahu, jak byla zdaněna a jakému zdanění měla podléhat. Důkazy o činnosti a jejím rozsahu předložil daňový subjekt. Posouzení sazby daně pak bylo provedeno na základě těchto důkazů a zákona. Nelze přisvědčit stěžovatelově námitce o nejasném rozsahu dokazování; rozsah důkazů je jasný, jejich hodnocení je zřejmé z rozhodnutí žalovaného a lze souhlasit s městským soudem v tom, že stěžovatel neuvedl žádný konkrétní návrh důkazu, který neměl možnost uplatnit. Ostatně ani v kasační stížnosti žádný důkaz, který nemohl uplatnit, nenamítá, i když již ze správního rozhodnutí bylo zjevné, z jakých důkazů bylo vycházeno. Z celého správního i soudního řízení je jasné, že problémem nebyl rozsah skutkových zjištění, to bylo úplné (stěžovatel nikdy nevznesl pochybnost o skutkových zjištěních), ale jen právní závěr o sazbě daně. Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutková podstata, z níž správní orgán vycházel má oporu ve spisech, není s nimi v rozporu, při jejím zjišťování nebyl porušen zákon způsobem ovlivňujícím zákonnost rozhodnutí, a městský soud tak neměl důvod pro takový důvod správní rozhodnutí zrušit.

Poslední námitka směřuje proti posouzení sazby daně z přidané hodnoty při činnosti spočívající v půjčování nahraných videokazet. Žalovaný i městský soud vycházejí z názoru, že jde o pronájem věci při němž se najatá movitá věc vrací pronajímateli se základní sazbou

daně z přidané hodnoty, stěžovatel, že jde o službu spočívající ve zpřístupnění rozmnoženiny díla se sazbou sníženou.

Podle § 2 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění platném v rozhodném období) se pro účely tohoto zákona považuje za zdanitelné plnění jednak dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, jednak poskytování služeb. Podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se pro účely tohoto zákona rozumí službami všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, a převod nebo využití práv. Podle § 16 odst. 4 cit. zákona se u služeb (až na výjimky) uplatňuje snížená sazba (podle § 2 odst. 2 písm. t/ činí snížená sazba daně 5%), podle § 16 odst. 6 cit. zákona se u pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá movitá věc vrací pronajímateli, uplatňuje základní sazba (podle § 2 odst. 2 písm. s/ činí základní sazba daně 22 %).

Pokud by činnost spočívající v půjčování filmů na videokazetách byla činností odpovídající výše uvedené daňové definici služby, uplatnila by se snížená sazba daně; pokud by byla pronájmem, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatá věc vrací, uplatnila by se sazba základní. Městský soud vycházel při posouzení správnosti určení daňové sazby ze skutečnosti, že předmětem činnosti je půjčování filmů zachycených na videokazetách a takové filmy jsou dílem ve smyslu autorského zákona. V rozhodné době platil zákon č. 35/1965 Sb., o dílech literárních, vědeckých a uměleckých (autorský zákon). Podle § 26a odst. 2 autorského zákona smlouvou o šíření díla pronájmem rozmnoženin díla udílí autor pronajímateli svolení přenechat za úplatu třetím osobám (nájemcům) rozmnoženiny díla, aby je dočasně užívaly. Vztah mezi videopůjčovnou a zákazníkem odpovídá právě takovému dočasnému užívání rozmnoženiny díla. Městský soud dále vycházel z poznámky pod čarou k citovanému ustanovení autorského zákona odkazující na ust. § 663 a násl. občanského zákoníku, tedy na ustanovení občanského zákoníku upravující nájemní smlouvu. Z poukazu na ust. § 663 a § 682 obč. zákoníku dovodil, že pronájem ve smyslu § 26a odst. 2 autorského zákona je nájemním vztahem spojeným s povinností vrátit věc po skončení dočasného užívání pronajímateli. Z tohoto odkazu dále dovodil, že rozmnoženinu díla lze chápat jako věc pronájmu způsobilou. Stěžovatel namítá nepřípustnost užití poznámky pod čarou k výkladu daného ustanovení autorského zákona. Ústavní soud skutečně vyslovil, že poznámka pod čarou není závaznou součástí zákona (např. v nálezech ze dne 22. 6. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98, ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99 nebo ze dne 3. 6. 2003, sp. zn. II. ÚS 515/01), ovšem současně uvedl, že poznámky pod čarou jsou určitou legislativní pomůckou, sloužící ke zlepšení přehlednosti a orientace v právním předpisu. Obsahuje-li tedy autorský zákon k předmětnému ustanovení poznámku pod čarou, odkazující k výkladu na ustanovení jiného právního předpisu, nelze říci, že taková poznámka součástí právního předpisu není a že ji k výkladu nelze užít. Smysl poznámek pod čarou není v jejich závaznosti, ale právě ve vodítku pro výklad dané normy či ustanovení („e ratione legis“). Závěry, které městský soud z poznámky pod čarou dovodil se tomuto účelu nevymykají. Nejvyšší správní soud proto akceptuje výklad užitý městským soudem, že ve vztahu mezi videopůjčovnou a zákazníkem jde o pronájem movité věci, která se vrací pronajímateli - na podrobné zdůvodnění rozsudku městského soudu lze v tomto směru odkázat. Naopak nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že se jedná o převod a využití práv k nahrávce zachycené na videokazetě, podle smluv v daňovém řízení opatřených k takovému vztahu mezi zákazníkem a videopůjčovnou nedochází. Stejně tak se nejedná o službu spočívající v půjčování rozmnoženin díla - jestliže ustanovení § 16 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje speciální činnost (smluvní vztah) podrobený určité daňové sazbě, pak tuto činnost nelze podřadit činnosti obecnější. Půjčování videokazet videopůjčovnou zákazníkům

tedy není převodem nebo využitím práv a není službou ve smyslu § 16 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Při posouzení sazby daně z přidané hodnoty při předmětné činnosti městský soud také správně označil za nerozhodné zatřídění podle Standardní klasifikace produkce – tento závěr ostatně stěžovatel nenapadá. Proto Nejvyšší správní soud neuznal důvodnost kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud neshledal naplnění žádné z tvrzených kasačních námitek, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. 11. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu