



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobkyně: **Hüttenes-Albertus Chemische Werke GmbH**, VČP: 683900212
sídlem Wienstrasse 23, 405 49 Düsseldorf, Spolková republika Německo
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Kolářem
sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2017, č. j. 36018/17/5200-11431-712136

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 8. 2017, č. j. 36018/17/5200-11431-712136, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen na náhradě nákladů řízení zaplatit žalobkyni částku 11 228 Kč, a to do 30 (třiceti) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně Mgr. Martina Koláře, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*finanční úřad*“, případně obecně pouze „*správce daně*“, přičemž tento obecný termín je použit i pro žalovaného, pokud rozlišení jednotlivých úřadů nemá vliv na srozumitelnost textu) ze dne 13. 3. 2017, č. j. 988530/17/2001-53521-110045 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž byla zamítnuta žádost žalobkyně o přiznání osvobození příjmů licenčních poplatků dle § 38nb zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o daních z příjmů*“).
2. Žalobkyně v podané žalobě nejprve zrekapitulovala průběh řízení před správními orgány. Uvedla, že jako poplatník daně z příjmu právnických osob podala správnímu orgánu 1. stupně dne 22. 4. 2016 žádost o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků dle § 38nb zákona o daních z příjmů, které odůvodnila tak, že žalobkyně na základě Dohody o technické licenci uzavřené dne 8. 5. 2009. pobírá od své dceřiné společnosti Hütennes-Albertus CZ s. r. o., IČO: 25572806 licenční poplatky, proto podala žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků za roky 2013 – 2015 a 2016 – 2018 a doložila k ní požadované listiny. Finanční úřad žádost žalobkyně zamítl tak, že se právo na osvobození příjmů z licenčních poplatků na roky 2013, 2014 a 2015 nepřiznává z důvodu pozdního podání žádosti. Žalobkyně proti uvedenému rozhodnutí podala odvolání, v němž uvedla, že dané rozhodnutí postrádá podrobnější rozvedení důvodů zamítnutí žádosti, což je činí nepřezkoumatelným, a zároveň uvedla, že žádné z ustanovení zákona, které citoval finanční úřad, nestanoví lhůtu, která by časově omezovala podání žádosti o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků dle § 38nb zákona o daních z příjmů, není tedy zřejmé, jak mohlo být důvodem zamítnutí žádosti žalobkyně údajné pozdní podání žádosti, o jejím odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, přičemž žalobkyně v žalobě popisuje jeho obsah.
3. Žalobkyně s odkazem na právní úpravu, konkrétně na § 19 odst. 1 písm. zj), § 19 odst. 5 bod 4 zákona o daních z příjmů a § 38nb odst. 4 zákona o daních z příjmů, uvedla, že žalovaný nijak nerozporuje splnění všech zákonem výslovně stanovených podmínek žalobkyní pro přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků. Jediným důvodem potvrzení předchozího rozhodnutí má být údajné pozdní podání žádosti. Žalobkyně podala svoji žádost až po uplynutí příslušných zdaňovacích období, tj. v roce 2016 žádala o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození pro roky 2013 – 2015. Svůj závěr o pozdním podání žádosti odůvodňuje žalovaný zejména tím ustanovením § 19 odst. 5 bodu 4 zákona o daních z příjmů a tvrzením o tom, že rozhodnutí o přiznání osvobození dle § 38nb zákona o daních z příjmů je rozhodnutím konstitutivním, kterým tedy dle názoru žalovaného nelze přiznat právo na osvobození příjmu z licenčních poplatků zpětně před právními účinky příslušného rozhodnutí, a to i přesto, že veškeré zákonné podmínky byly splněny.
4. Žalobkyně dále uvedla, že dle § 38nb odst. 4 zákona o daních z příjmů je správce daně povinen vydat rozhodnutí o přiznání osvobození, jsou-li zákonem stanovené podmínky, přičemž takovou zákonnou podmínkou není podání žádosti o osvobození v určité lhůtě. Žádné ustanovení zákona o daních z příjmů ani daňového řádu žádnou takovou lhůtu nestanoví, stejně tak neexistuje zákonem žádná lhůta, která by neumožňovala či bránila správci daně vydat požadované rozhodnutí o přiznání osvobození. Ustanovení § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový*“

řád“), umožňuje vydat i rozhodnutí vztahující se k předchozím zdaňovacím obdobím, odůvodnění zamítnutí přiznání osvobození jde tedy nad rámec textu zákona. Jediné časové omezení uvedené v zákoně o daních z příjmů se týká rozsahu závaznosti vydávaného rozhodnutí, které musí být vydáno nejmeně na jedno zdaňovací období a nejvýše pro tři zdaňovací období bezprostředně po sobě jdoucí. Tomu odpovídalo též vymezení zdaňovacích období, pro něž žalobkyně žádala přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků, tj. žádala o osvobození pro 3 zdaňovací období bezprostředně po sobě jdoucí, tj. období let 2013 – 2015. Žádné zákonné časové omezení tedy přiznání osvobození od daně licenčních poplatků v tomto případě nebránilo.

5. Žalobkyně dále s odkazem na argumentaci žalovaného v podobě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2016, č. j. 6 Af 109/2014-40, uvedla, že dle dostupných informací bylo toto rozhodnutí napadeno kasační stížností, o níž nebylo doposud Nejvyšším správním soudem rozhodnuto a nelze ho tedy považovat za relevantní zdroj interpretace právní úpravy zákona o daních z příjmů, takovým relevantním zdrojem může být až rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, popř. Ústavního soudu. Se závěry Městského soudu v Praze formulované v uvedeném rozhodnutí, které jsou obdobné nynější argumentaci žalované, se žalobkyně neztotožňuje. Soud obdobně jako žalovaný v tomto případě argumentoval tím, že rozhodnutí o přiznání osvobození dle § 38nb zákona o daních z příjmů má konstitutivní charakter, takže může působit pouze do budoucna, nikoliv zpětně. Toto odůvodnění však nijak nevysvětluje, proč se soud domnívá, že rozhodnutí správce daně má právě konstitutivní charakter. Zákon připouští též vydání deklaratorních rozhodnutí správce daně a žalobkyně je přesvědčena, že rozhodnutí o přiznání osvobození vydávané při aplikaci ustanovení § 38nb zákona o daních z příjmů je natolik specifické, že nelze hovořit o konstitutivním rozhodnutí. S odkazem na čl. 1 odst. 11 a 12 Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále jen „Směrnice“), žalobkyně dále uvedla, že tato ustanovení byla do našeho právního řádu transponována výše zmíněnou úpravou § 38nb zákona o daních z příjmů, nicméně oprávnění států požadovat osvědčení, resp. vydávat rozhodnutí o osvobození mělo být výjimečným prostředkem členských států k tomu, aby členské státy nebyly zbaveny možnosti přijímat opatření vhodná k boji proti daňovým únikům či zneužívání daňových režimů. Je tedy možné, aby stát přezkoumával prostřednictvím svých orgánů daňové správy splnění požadavků pro osvobození, nicméně samotné osvobození nemá být předmětem správního uvážení správce daně, ale tento má povinnost vydat rozhodnutí o osvobození, pokud jsou splněny zákonem dané podmínky. Takový postup očekává též daňový subjekt.
6. Žalobkyně závěrem uvedla, že dojde-li správce daně k závěru, že jsou všechny podmínky dle uvedené Směrnice transponované do českého zákona o daních z příjmů splněny, pak neaplikuje výjimečně právo státu v rámci boje proti daňovým únikům, ale konstatuje pravidlo dle Směrnice, tj. osvobození od daně. Dle § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že osvobození lze uplatnit, pokud bylo příjemci licenčních poplatků vydáno rozhodnutí správce daně podle § 38nb zákona o daních z příjmů, nicméně rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů má pouze deklarovat splnění zákonem stanovených podmínek, neboť správce daně je povinen rozhodnutí při splnění zákonných podmínek vydat. Takové rozhodnutí je tedy deklaratorní, tj. osvědčuje splnění zákonem stanovených podmínek, a byť je konstruováno tak, že se osvobození od daně přiznává, nejedná se o nic jiného, než o osvědčení zákonných podmínek pro přiznání, aniž by správce daně mohl

jakkoliv výrokovou část rozhodnutí modifikovat. Jestliže se tedy nejedná o čistě konstitutivní rozhodnutí, pak je zřejmé, že celá argumentace žalovaného je chybná a žalovaný by tak nad rámec zákon, tj. v rozporu s ústavním pořádkem, stanovil zcela novou nezákonnou podmínku pro přiznání osvobození licenčních poplatků od daně a tuto aplikoval v neprospěch daňového subjektu.

7. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že nejprve zrekapituloval průběh řízení před správním orgánem I. stupně a následně průběh odvolacího řízení, ve kterém sám rozhodoval a vydal napadené rozhodnutí, které je předmětem tohoto řízení. Dále uvedl, že setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí o odvolání a plně odkazuje na jeho odůvodnění, neboť odvolací a žalobní námitky jsou obdobné a navrhnul, aby žaloba byla zamítnuta. Výplata licenčních poplatků se u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 zákon a o daních z příjmů považuje za příjmy ze zdrojů na území České republiky ve smyslu § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 zákona o daních z příjmů. Srážku daně je povinen dle § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka (tj. zahraniční společnosti přijímající licenční poplatky), avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 zákona o daních z příjmů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 tohoto zákona, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V návaznosti na § 37 zákona o daních z příjmů je možné využít oprávněnosti výhod vyplývajících z uzavřených mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, v daném případě je pro tento druh příjmů (licenční poplatky) stanovena sazba daně ve výši 5 % (srov. č. 12 vyhlášky č. 18/1984 Sb., ze dne 9. prosince 1983, o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku). Podle § 101 odst. 1 daňového řádu správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím (pozn. žalovaného: spojka anebo bývá používána ve větách, vyjadřujících různé alternativy řešení).
8. Žalovaný v této souvislosti odkázal na důvodovou zprávu k návrhu daňového řádu (§ 101, ve které je uvedeno, cit.: „*Odstavec 1 chápe rozhodnutí jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva (konstitutivní charakter rozhodnutí), popř. autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí).*“. Dle § 101 odst. 5 věty druhé daňového řádu je rozhodnutí vůči příjemci účinné okamžikem jeho oznámení, přičemž dle § 101 odst. 6 daňového řádu se oznámením rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí. Konstitutivní charakter rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků vyplývá z čl. 1 odst. 11 Směrnice. Žalovaný dále uvedl, že Směrnice byla transponována do vnitrostátního práva novelou zákona o daních z příjmů, a to do § 19 odst. 1 písm. zj) a odst. 5 a současně i § 38nb zákona o daních z příjmů. Podle § 19 odst. 5 bodu 4 zákona o daních z příjmů osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb. Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že osvobození příjmů z licenčních poplatků je možné uplatnit až v Okamžiku, kdy bylo správcem daně vydáno příslušné rozhodnutí, osvobození příjmů z licenčních poplatků nelze uplatnit před započatým daňovým řízením ve věci žádosti, nýbrž po jeho skončení; plátce je povinen řádně srážet daň z licenčních poplatků (ve výši 5 %) až do okamžiku, kdy disponuje rozhodnutím o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků, neboť uvedené příjmy jsou od daně

osvobozeny okamžikem oznámení příslušného rozhodnutí. Je-li tedy možné uplatnit osvobození příjmů z licenčních poplatků až po té, co bylo vydáno příslušné rozhodnutí ve smyslu § 38nb zákona o daních z příjmů, kterým bylo poplatníkovi přiznáno právo na osvobození příjmů z licenčních poplatků, jedná se pak nepochybně o rozhodnutí konstitutivní povahy.

9. Žalovaný závěrem uvedl, že nutno podotknout zcela v souladu se závěry učiněnými Městským soudem v Praze v rozsudku č. j. 6 Af 109/2014-40 ze dne 10. 10. 2016, na základě výše uvedených skutečností i nadále setrvává na svém názoru, že rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků ve smyslu 38nb zákona o daních z příjmů je rozhodnutím konstitutivního charakteru, pro přiznání práva na osvobození příjmů z licenčních poplatků pro zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, pro zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a pro zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 tak bylo nezbytné, aby byla předmětná žádost správci daně doručena před uplynutím dotčených zdaňovacích období.
10. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
11. Dne 22. 4. 2016 podala žalobkyně na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, žádost o vydání rozhodnutí o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození z licenčních poplatků za roky 2013 – 2015 a 2016 - 2018 podle ust. § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů. O žádosti rozhodl finanční úřad prvostupňovým správním rozhodnutím, k odvolání žalobkyně žalovaný toto rozhodnutí potvrdil a odvolání zamítl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je uvedena obdobná argumentace, jako ve vyjádření žalovaného k žalobě, proto na ní soud odkazuje, aniž by jí bylo účelné znovu opakovat.
12. Ve věci samé rozhodl Městský soud v Praze bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci vyslovili souhlas (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
13. Napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a podle § 75 odst. 1 s. ř. s. přitom vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
14. V dané věci je nutné upozornit, že v mezidobí mezi vydáním napadeného správního rozhodnutí a rozhodnutí soudu v této věci právní spor mezi účastníky vyřešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 520/2016–44, kterým zrušil jak žalovaný zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 10. 2016, čj. 6 A 109/2014-40, tak i napadené správní rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud uvádí, že tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán dne 4. 1. 2018, tedy po vydání napadeného rozhodnutí v této věci, a žalovaný tak podle tohoto rozsudku nemohl postupovat. V této věci však městský soud uvádí, že z tohoto rozsudku vychází, neboť tento rozsudek řešil právní touž věc, jaká byla nastolena v tomto soudním řízení, a soud tak na tento rozsudek odkazuje. Zejména v odst. 25 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: *„Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že čl. 1 odst. 15 Směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že v případě faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně podle Směrnice, ve smyslu skutečností vymezených jejím odstavcem 13 článku 1, ve spojení s článkem 3, tj. předpokladů vyjádřených v § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů, počíná běžet dvouletá lhůta, během které, a ve vztahu k níž může žadatel požádat o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů. Stejně tak přirozeně může žadatel požadovat osvobození vůči této*

době, kdy splňoval podmínky pro osvobození, pouze částečně a z další části požadovat osvobození do budoucna od vydání rozhodnutí podle § 38nb téhož zákona. Pokud by potom v této době podmínky splňovat přestal, je povinen tuto skutečnost oznámit plátcí a správci daně podle § 38nb odst. 3, věty druhé zákon o daně z příjmů. Pro účely nyní posuzované věci je však rozhodné, že podle citovaného ustanovení Směrnice může žadatel požadovat osvobození od daně až dva roky zpětně od podání žádosti, pokud po danou dobu splňoval řečené podmínky pro osvobození. Uplatnit osvobození však může fakticky, vzhledem k tomu, že Česká republika využila možnosti daně čl. 1 odst. 12 Směrnice, až po vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, které závazně potvrzuje naplnění podmínek osvobození. Městský soud proto pochybil, pokud z povahy rozhodnutí podle § 38nb citovaného zákona dovodil možnost přiznat osvobození od daně pouze pro zdaňovací období následující po jeho vydání. Kasační námitka stěžovatele, vztahující se k této úvaze, je proto důvodná.“

15. Tento závěr je možné aplikovat i na tuto žalobu, soud tak z něho vychází a tímto způsobem o žalobě rozhodl, když odkazuje na shora uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu.
16. Ze shora uvedených důvodů proto soud shledal žalobu důvodnou a žalobou napadené rozhodnutí podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.).
17. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že úspěch ve věci měla žalobkyně, náleží ji tato náhrada, která je tvořena zaplaceným soudním poplatkem, a odměnou za zastupování advokátem po dvou úkonech právní služby po 3 100 Kč (převzetí právního zastoupení a podání žaloby) podle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění a náhrady hotových výdajů po 300 Kč za 2 úkony právní služby podle ustanovení § 13 odst. 4 advokátního tarifu, včetně daně z přidané hodnoty z odměny, neboť advokát je plátcí této daně. Konkrétní výpočet nákladů řízení je následující: odměna – 3 100 Kč x 2 + 21% DPH, režijní paušál – 300 Kč x 2 + 21% DPH, soudní poplatek – 3 000 Kč, celkové náklady řízení bez vyčíslení DPH: 9 800 Kč, DPH 21%: 1 428 Kč, celkové náklady řízení s vyčíslením DPH: 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší 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.

Praha 1. prosince 2020

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu