



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci

žalobce: **RCS & RDS S.A., reg. č. 5888716,**
sídlem Str. Doctor Staicovici Nr 75, Forum 2000 Building, Faza I,
Etaj 2, Sector 5, Bukurešť, Rumunsko
zastoupeného Mgr. Jakubem Zavadilem, advokátem,
sídlem Praha 1, Na Příkopě 14

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.3.2018, č.j. 12472/18/5200-11431-706871,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 22.3.2017, č.j. 378930/17/2001-53521-107837, ve věci žádosti podané na základě čl. 1 odst. 15 směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění licenčních poplatků a úroků mezi přidruženými společnostmi z různých společenských států EU, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice“), kterým byla zamítnuta žádost o vrácení daně sražené plátcem daně – DIGI Czech Republic s.r.o., DIČ: CZ29268516, se sídlem Gudrichova 763, Hradec nad Moravicí – právní nástupce společnosti DIGI Czech Republic s.r.o., DIČ: CZ27569390, se sídlem Brno, Holadská 854/1, při výplatě licenčních poplatků, tak, že výrok včetně nadpisu nově zní: „Rozhodnutí o přeplatku: Shora uvedený správce daně v souladu s ust. § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 19 a § 38nb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“), rozhodl na základě žádosti daňového subjektu RCS & RDS S.A., se sídlem Str. Dr. Staicovici nr. 75, Forum 2000 Building, Faza I, Etaj 2, Sector 5, Bukurešť, Rumunská republika, VCP: 683764584 (dále jen „žadatel“), podané dne 16.6.2016, evidované pod č. j. 5065110/16/2001-53521-102252, doplněné podáním ze dne 5.1.2017, evidovaným pod č. j. 78876/17/2001-53521-107837, na základě čl. 1 odst. 15 Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění licenčních poplatků a úroků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států EU, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice“), o vrácení přeplatku daně sražené plátcem daně – DIGI Czech Republic, s.r.o., DIČ: CZ29268516, se sídlem Gudrichova 763, 747 41 Hradec nad Moravicí (dále jen „plátce“) – právní nástupce společnosti DIGI Czech Republic, s.r.o., DIČ: CZ27569390, se sídlem Brno, Holandská 854/1, PSČ: 639 00, při výplatě licenčních poplatků, takto: Požadavku na vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2013 ve výši 13 580 492 Kč a za zdaňovací období roku 2014 ve výši 11 091 090 Kč se nevyhovuje.“
2. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí rozhoduje o právní otázce, která nebyla předmětem žádosti ani rozhodnutí o žádosti a o které nebylo vedeno řízení a dokazování, je proto nepřezkoumatelné a zmatečné, a tedy nezákonné. Žalobce zdůrazňuje, že podal žádost, ve které se domáhá rozhodnutí o vrácení daně postupem předpokládaným v čl. 1 odst. 15 Směrnice, která zároveň stanoví podmínky pro toto vrácení daně. Řízení o vrácení daně je nutné považovat za samostatný postup v rámci daňového řízení, jehož důsledkem je – v případě kladného rozhodnutí o vrácení daně – také změna výše stanovené daně. Žalovaný ale rozhoduje o jiné otázce, a to o vrácení přeplatku na dani. V tomto řízení ale zjišťuje žalovaný pouze existenci přeplatku, kterou se ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu rozumí částka kladného salda na daňovém účtu daňového subjektu a to, zda takový přeplatek je přeplatkem vratitelným dle § 154 odst. 2 daňového řádu. Rozhodování o vrácení přeplatku tak stojí pouze na zjištění, zda platby evidované na kreditní straně daňového účtu převyšují daň předepsanou na debetní straně daňového účtu. Neuvažuje ani nerozhoduje ale o změně výše stanovené daně. Žalovaný měl rozhodnout o vrácení neoprávněně sražené daně, ale rozhodoval o jiné právní otázce (o existenci vratitelného přeplatku), a své rozhodnutí omezil na konstatování, že zde vratitelný

přeplatek není. Dokonce změnil prvostupňové rozhodnutí, které o vrácení daně po žádosti rozhodlo, jakkoli dle žalobce nesprávně.

3. Dále žalobce namítá, že právní posouzení řešené věci je nesprávné, protože z čl. 1 odst. 15 Směrnice neplyne povinnost dokládat k žádosti o vrácení sražené daně rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů, a rozhodnutí je proto nezákonné. Žalovaný tvrdí, že podmínkou postupu dle čl. 1 odst. 15 Směrnice je předchozí vydání rozhodnutí o přiznání osvobození od daně dle § 38nb zákona o dani z příjmů. Takový závěr ze Směrnice ale neplyne. Cílem Směrnice je, podle žalobce, dle čl. 1 odst. 1 osvobodit licenční poplatky vyplácené přeshraničně od zdanění ve státě zdroje. Veškeré materiální předpoklady pro osvobození od zdanění byly v řešené věci výplaty licenčních poplatků splněny, jak žalobce doložil v žádosti. Žalobce namítá, že správce daně a žalovaný pochybili, když ve svých rozhodnutích nezohlednili, že u žalobce byly v obdobích dotčených žádostí splněny podmínky čl. 1 odst. 13 Směrnice, tedy dány podmínky pro postup a vrácení sražené daně dle čl. 1 odst. 15 Směrnice, a z tohoto důvodu zatěžují rozhodnutí nezákonností.
4. Dále žalobce namítá, že i pokud by převážil názor, že podkladem pro řízení dle čl. 1 odst. 15 Směrnice je vydané rozhodnutí podle § 38nb zákona o dani z příjmů, bylo povinností žalovaného a správce daně v tomto řízení dle čl. 1 odst. 15 Směrnice o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů rozhodnout, a jelikož se tak nestalo, je napadené rozhodnutí nezákonné. Pokud součástí rozhodnutí o vrácení daně je také rozhodnutí o vydání rozhodnutí dle § 38nb, měl správce daně, nejpozději žalovaný, rozhodnout i o této skutečnosti.
5. Dále žalobce nesouhlasí se závěrem, že žádost byla podána opožděně, neboť může být žádáno o osvobození od daně pouze do budoucna. Správní orgány správně měly posoudit, zda jsou u žalobce splněny podmínky pro vydání rozhodnutí dle § 38nb, a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu uvedl, že žadatel se může dožadovat osvobození od daně až dva roky zpětně od podání žádosti, pokud po danou dobu splňoval řečené podmínky pro osvobození.
6. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Odkázal přitom na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k vzneseným námitkám uvedl, že právní úprava termín „vrácení daně“ nezná, pročez žalovaný v rámci odvolacího řízení změnil v souladu s ust. § 116 odst. 1 písm. a/ daňového řádu výrok rozhodnutí tak, aby obsahoval všechny náležitosti rozhodnutí uvedené v ust. § 102 daňového řádu. Tím však nenastala situace, že by žalovaný rozhodoval o jiné právní otázce a zatížil rozhodnutí nepřezkoumatelností. Odkázal na ust. § 154 odst. 1 daňového řádu a v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.10.2009, č.j. 1 Afs 80/2009-45. Přeplatek může vzniknout různými způsoby, ať už omylem, tím, že je uhrazena daň vyšší než stanovená, nebo i pozdějším snížením stanovené daně, například doměřením či rozhodnutím o opravném prostředku. Přeplatek tak bezpochyby může vzniknout i osvobozením od daně. Poukázal na to, že osvobození příjmu z licenčních poplatků je možné uplatnit až poté, co je správcem daně vydáno rozhodnutí o přiznání nároku na osvobození, a proto je plátce daně povinen srážet daň z licenčních poplatků až do doby, kdy má předmětné rozhodnutí k dispozici. V případě žalobce správce daně žádost žalobce o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmu z licenčních poplatků zamítl, pročez mu plátce daně nadále srážel daň z licenčních poplatků. Žalobci tak na dani z příjmu právnických osob vybírané srážkou daně podle zvláštní sazby daně přeplatek na dani ve smyslu § 154 daňového řádu nevznikl.

7. K námitce nesprávného právního posouzení věci odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4.1.2018, č.j. 3 Afs 250/2016-40, a uvedl, že naplnění materiálních předpokladů osvobození ještě neumožňuje žalobci jeho faktické uplatnění. K tomu je třeba vydání kladného rozhodnutí o přiznání osvobození přímo z licenčních poplatků dle § 38nb zákona o dani z příjmů. Správce daně ale žádost žalobce o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků zamítl, proto žalobce nemůže osvobození uplatnit a jeho námitka je tedy nedůvodná.
8. K námitce, že povinností žalovaného v řízení bylo rozhodnout o vydání rozhodnutí dle § 38nb, uvedl, že o žádosti žalobce bylo rozhodnuto, a to rozhodnutím správce daně ze dne 23.8.2016, č.j. 6165817/16/2001-53521-102252, kterým správce daně žádost žalobce o osvobození příjmu z licenčních poplatků zamítl. Vzhledem k tomu, že se žalobce proti tomuto rozhodnutí neodvolal, je pravomocné. Vzhledem k tomu, že již jednou bylo pravomocně rozhodnuto, nemůže žalovaný o věci rozhodnout znovu. Tento postup není ani v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4.1.2018, sp.zn. 3 Afs 250/2016. K opožděnosti podané žádosti uvedl žalovaný, že předmětem odvolacího řízení bylo odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti žalobce o vrácení sražené daně, nikoliv odvolání proti rozhodnutí o osvobození. Nicméně jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu 3 Afs 250/2016-40, žalobce může podat žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmu z licenčních poplatků za zdaňovací období roků 2013 a 2014 opakovaně, avšak je limitován zmíněnou dvouletou lhůtou, a následně – v případě kladného rozhodnutí – může uplatnit faktické osvobození.
9. Žalobce zaslal soudu repliku k vyjádření žalovaného a uvedl, že vrácení daně je samostatně upraveným postupem vyplývajícím z čl. 1 odst. 15 Směrnice. Výsledkem tohoto postupu bude rozhodnutí o existenci daně, kterou je nutné žadateli vrátit. Až následně bude správce daně hodnotit, zda jsou dány podmínky pro výplatu vrácené daně žadateli (tedy zda je zde vratitelný přeplatek), nebo zda má být vrácená daň použita jiným způsobem dle § 154 daňového řádu. Tento postup je zcela standardní, například postup řešení nadměrného odpočtu, kdy nejprve dojde k jeho vyměření správcem daně a až následně jsou zkoumány podmínky pro výplatu výsledného vratitelného přeplatku (pokud vůbec vznikl) daňovému subjektu. V rozsudku č.j. 3 Afs 250/2016-40 Nejvyšší správní soud potvrzuje, že o vrácení daně dle čl. 1 odst. 1 Směrnice je možné (a tedy i nutné) samostatně rozhodnout. Nesouhlasí tedy s tvrzením žalovaného o nutnosti změnit předmět řízení na rozhodnutí o vrácení přeplatku dle § 154 odst. 1 daňového řádu. K další námitce, že z čl. 1 odst. 15 Směrnice neplyne povinnost dokládat k žádosti o vrácení sražené daně rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů, odkázal znovu na rozsudek Nejvyššího správního soudu, který v odstavci 20/ vyložil, že podmínku „mělo dojít“ uvedenou v čl. 1 odst. 15 Směrnice je nutné interpretovat ve vazbě k možnosti přezkoumat v rámci řízení o vrácení daně skutečnosti uvedené v čl. 1 odst. 13 Směrnice, tj. náležitosti osvědčení o splnění podmínek pro osvobození od daně. Zdůraznil, že mezi dané údaje nespadá rozhodnutí o osvobození ve smyslu odst. 12 čl. 1 Směrnice. Nejvyšší správní soud tak jednoznačně dle žalobce potvrzuje, že vydání rozhodnutí o osvobození od daně dle čl. 1 odst. 12 Směrnice, resp. § 38nb zákona o daních z příjmů, není podmínkou zahájení řízení o vrácení daně. Existence tohoto rozhodnutí není rozhodná nejen pro zahájení řízení o vrácení daně dle žádosti, ale následně ani při vlastním vyřízení této žádosti (tj. rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení). Žalobce je nadále přesvědčen, že čl. 1 odst. 15 Směrnice se nijak nevztahuje a není podmíněn existencí rozhodnutí dle čl. 1 odst. 12 Směrnice. Naopak ze Směrnice plyne, že podmínky pro vrácení daně a podmínky pro

vydání rozhodnutí o osvobození od daně jsou totožné – je jimi předložení osvědčení, tj. dokladu o potvrzení v rozsahu čl. 1 odst. 13 Směrnice.

Rozhodnutí o vrácení daně a rozhodnutí o osvobození od daně je dle žalobce nutno posuzovat jako ekvivalentní, tj. žádné nepodmiňuje vydání druhého z nich. K ostatnímu se pak vyjádřil shodně jako v podané žalobě. K tomu, že ve věci již bylo vydáno rozhodnutí o žádosti o osvobození, uvedl žalobce, že ani případná existence předchozího rozhodnutí o téže věci není překážkou řízení o (opakované) žádosti, neboť zásada ne bis in idem vylučující nové projednání věci se zásadně neuplatní ve vztahu k rozhodnutím, kterými byla dříve žádost daňového subjektu zamítnuta.

10. U jednání soudu setrvali účastníci na svých dosavadních stanoviscích.
11. Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že žalobce podal dne 16.6.2016 na Finanční úřad pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmu z licenčních poplatků dle § 38nb zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roků 2013 a 2014. Současně se žádostí podal i žádost o vrácení daně sražené v České republice obchodní společností DOGI Czech Republic s.r.o. z příjmů z licenčních poplatků za zdaňovací období roků 2013 a 2014, podané ve smyslu čl. 1 odst. 15 směrnice Rady 2003/49/ES.
12. Správce daně o žádosti žalobce o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků rozhodl rozhodnutím ze dne 23.8.2016 tak, že žádost o osvobození zamítl, neboť žalobce podal žádost pro zdaňovací období roků 2013 a 2014 pozdě.
13. Dne 5.1.2017 žalobce doplnil žádost o vrácení sražené daně a žádal o vydání rozhodnutí o žádosti ve smyslu čl. 1 odst. 15 Směrnice.
14. Správce daně vydal dne 22.3.2017 rozhodnutí, kterým žádost žalobce o vydání rozhodnutí ve věci žádosti o vrácení sražené daně zamítl. V tomto rozhodnutí odkázal na čl. 1 odst. 12 Směrnice, který umožňuje státu zdroje podmínit osvobození od daně vydáním rozhodnutí. V případě ČR se jedná o vydání kladného rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, kdy dle § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu je rozhodnutí účinné vůči jeho příjemci okamžikem jeho oznámení (doručení), a že osvobození předmětných příjmů od zdanění v ČR je možno uplatnit až po vydání příslušného rozhodnutí o osvobození.
15. O odvolání proti tomuto rozhodnutí rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že výrok včetně nadpisu změnil tak, že namísto rozhodnutí o vrácení daně sražené plátcem rozhodoval o vrácení přeplatku žalobce na dani z příjmů právnických osob vybíraných srážkou. V rozhodnutí také konstatoval, že směrnice EU je normativním právním aktem Evropské unie, který členským státům určuje, aby dosáhly konkrétního cíle, aniž by diktovala, jakými prostředky daného cíle dosáhnout. Směrnice nejsou přímo závazné a musí být implementovány do právního řádu daného státu. Směrnice Rady 2003/49/ES byla do zákona o daních z příjmů promítnuta prostřednictvím ust. § 19 a § 38nb zákona o dani z příjmů. Výplata licenčních poplatků se považuje za příjmy ze zdrojů na území České republiky u poplatníků uvedených v § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů ve smyslu ust. § 22 odst. 1 písm. g/ bodu 1. zákona o daních z příjmů. Pro tento druh příjmů je v § 36 odst. 1 písm. a/ zákona o daních z příjmů stanovena daň z příjmů vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %. Srážku z daně je dle ust. § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů povinen provést plátc 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 zákona o daních z příjmů, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. Daňová povinnost poplatníka se považuje za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně a plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně a ve stanoveném termínu je dále povinen podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně.

Dále pak odkázal na ust. § 141 a § 155 daňového řádu. Pokud chce zahraniční příjemce licenčních poplatků využít osvobození a inkasovat licenční poplatky nesnížené o sraženou daň, je nutné požádat správce daně o přiznání osvobození a za tím účelem doložit potřebné dokumenty a potvrzení.

16. Směrnice neobsahuje žádnou zvláštní lhůtu pro podání žádosti, ta je ponechána na řešení jednotlivých států, odkázal na čl. 1 odst. 11 Směrnice a odst. 12. Správce daně může přiznat osvobození až na základě podané žádosti o osvobození a předložení všech požadovaných dokladů a patřičných písemností osvědčujících možnost aplikace dané Směrnice, resp. aplikace osvobození.
17. V zákoně o daních z příjmů není stanovena žádná speciální lhůta, kdy musí být žádost dle § 38nb zákona podána. Je však nutno postupovat dle ust. § 101 daňového řádu, kde je v odst. 1 uvedeno, že správce daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva nebo povinnosti stanovené v zákonném rozhodnutí. Dle odst. 6 se oznámením rozhodnutí pro účely tohoto zákona rozumí doručení rozhodnutí nebo jiný zaprotokolovaný způsob seznámení příjemce s obsahem rozhodnutí.
18. Pro osvobození od daně v ČR, tedy ve státě zdroje, musí mít příjemce příslušné rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození těchto příjmů od daně dle ust. § 38nb zákona o daních z příjmů. Osvobození je tak možné uplatnit až po skončení řízení o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků. Dále pak uvedl, že odvolateli byla nadále sražena daň z předmětných licenčních poplatků s ohledem na zamítnutou žádost o přiznání osvobození. Odvolateli tak žádný přeplatek v předmětném období nevznikl.
19. Dále uvedl, že Směrnice jasně hovoří o tom, že stát může požadovat, aby splnění požadavků vymezených pro osvobození bylo v okamžiku platby úroků či licenčních poplatků doloženo osvědčením, potažmo že napadené rozhodnutí vychází ze skutečnosti, že zde není titul pro vrácení daně poplatníkovi, ve smyslu ust. § 155 daňového řádu nevznikl odvolateli vratitelný přeplatek. Polemika odvolatele o aplikaci tohoto ustanovení je nadbytečná, tvrzené skutečnosti včetně uváděných částek sražené daně nebyly nijak doloženy a ani nebyly součástí předmětného řízení. Námitky jsou proto nedůvodné.
20. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními úřady obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
21. Při posouzení důvodnosti podané žaloby vycházel soud zejména z čl. 1 Směrnice č. 2003/49/ES, na který odkazoval žalobce v podané žalobě.
Podle odst. 1 jsou úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společnosti členského státu.

Podle odst. 12 stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku a v článku 3. Rozhodnutí o osvobození od daně je vydáno nejpozději do tří měsíců od předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, a je platné nejméně jeden rok od vydání.

Podle odst. 15 pokud společnost plátce nebo stálá provozovna provedly srážku daně u zdroje v případě, kdy mělo dojít k osvobození od daně dle tohoto článku, vzniká nárok na vrácení takto sražené daně. Členský stát může požadovat skutečnosti uvedené v odstavci 13. Žádost o vrácení daně musí být předložena ve stanovené lhůtě. Tato lhůta trvá nejméně dva roky ode dne platby úroků či licenčních poplatků.

22. Žalobce v první žalobní námitce namítl zmatečnost, nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný rozhoduje o právní otázce, která nebyla předmětem žádosti a o které nebylo vedeno řízení a dokazování. Zmatečnost spatřuje zejména v tom, že se domáhal vydání rozhodnutí o vrácení daně postupem předpokládaným v čl. 1 odst. 15 Směrnice, ale žalovaný rozhodl o vrácení přeplatku na dani.
23. . Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný uvedl důvody, pro které změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně na rozhodnutí o přeplatku. Žalovaný uvedl, že si je vědom toho, že předmětem sporu je oprávněnost žádosti o vrácení sražené daně, ale že pro posouzení tohoto sporu je podstatné, zda byl ke dni podání žádosti u žalobce evidován přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu, který mohl být na základě žádosti podané dle ust. § 155 daňového řádu vrácen. K daňové povinnosti poplatníka uvedl, že se považuje za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně a pokud byla daň stanovena v nesprávné výši, může daňový subjekt podle § 141 daňového řádu ve stanovené lhůtě podat dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo přiznáno osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně, byla mu nadále sražena daň z předmětných licenčních poplatků a na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za předmětná zdaňovací období žalobci žádný přeplatek ve smyslu § 154 daňového řádu nevznikl.
24. Námitku žalobce soud neshledal důvodnou, neboť ke změně předmětu řízení ze strany žalovaného v průběhu řízení nedošlo, když žalovaný v podstatě pouze jinak označil předmět řízení a to, čeho se žalobce domáhal vrátit. Z napadeného rozhodnutí, kterým byla provedena formulační změna, je zřejmé, že žalovaný neposuzoval otázku vrácení přeplatku na dani z hlediska naplnění podmínek stanovených daňovým řádem, tedy zda a jaká částka se nachází na osobním účtu poplatníka a zda jsou splněny podmínky pro vrácení tohoto přeplatku, ale že žalovaný řešil otázku, zda jsou splněny podmínky pro to, aby mohla být již sražená daň vrácena, a to právě s ohledem na dříve vydané rozhodnutí o zamítnutí žádosti o osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně. Ve vztahu k podané žádosti je podstatné, že přeplatek daně může vzniknout i osvobozením od daně. Soud se tedy neztotožňuje se žalobcem v tom, že by žalovaný rozhodoval o jiné právní otázce, než která byla předmětem žádosti, ale poukazuje na to, že se v podstatě jedná o formální změnu, která nemůže nijak zasáhnout do práv žalobce. Pokud by pouze z tohoto důvodu soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí, považoval by to za nedůvodný a nepřiměřený formalismus.

25. Dále žalobce namítá, že právní posouzení řešené věci je nesprávné, protože z čl. 1 odst. 15 Směrnice neplyne povinnost dokládat k žádosti o vrácení sražené daně rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů, a rozhodnutí považuje proto za nezákonné. Z této námitky vyplývá, že žalobce zásadně nesouhlasí se závěrem žalovaného, který podmiňuje postup dle čl. 1 odst. 15 Směrnice předchozím vydáním rozhodnutí o přiznání osvobození od daně dle § 38nb zákona o dani z příjmů.
26. Soud na rozdíl od žalobce považuje postup žalovaného za zcela v souladu s čl. 1 Směrnice, neboť v článku 1 odst. 12 Směrnice je výslovně uvedeno, že stát zdroje může podmínit osvobození od daně dle této směrnice rozhodnutím, jímž přizná osvobození od daně na základě osvědčení potvrzujícího splnění požadavků uvedených v tomto článku. Česká republika této možnosti využila a Směrnice Rady 2003/49/ES byla do zákona o daních z příjmů promítnuta prostřednictvím § 38nb zákona o dani z příjmů, ve kterém jsou stanoveny náležitosti žádosti a postup při vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků, když zde uvedené náležitosti žádosti korespondují se skutečnostmi uvedenými v čl. 1 odst. 13 Směrnice.
27. Pokud tedy žalovaný podmínil vydání rozhodnutí o vrácení daně předchozím rozhodnutím o osvobození od daně podle § 38nb zákona o dani z příjmů, postupoval zcela v souladu se Směrnicí i s tímto ustanovením § 38nb zákona o dani z příjmů. Ostatně ze správního spisu je patrné, že i sám žalobce si byl skutečnosti, že je nutné nejprve požádat o osvobození od daně dle § 38nb vědom, když dne 16.6.2016 podal nejen žádost o vrácení sražené daně podle čl. 1 odst. 15 Směrnice, ale současně požádal i o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků, vyplácených ve zdaňovacím období 2013 a 2014 od daně dle § 38nb zákona o dani z příjmů.
28. Žalobce sice poukazuje na to, že u něho byly v obdobích dotčených žádostí splněny podmínky čl. 1 odst. 13 Směrnice, tedy dány podmínky pro postup a vrácení sražené daně dle čl. 1 odst. 15 Směrnice, avšak zcela opomíjí, že v článku 1 odst. 13 vymezuje Směrnice pojem „osvědčení“ jako soubor skutečností (údajů), které musí žadatel o osvobození prokázat a že tedy Směrnice podmiňuje vydání rozhodnutí o osvobození právě tímto „osvědčením“, které potvrzuje skutečnosti vypočtené v čl. 1 odst. 13 a čl. 3 Směrnice. Městský soud přitom vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.1.2018, č.j. 3 Afs 250/2016 – 40 (dostupný na www.nssoud.cz), ve kterém Nejvyšší správní soud m.j. uvedl, že „osvědčení“ dokládá faktické naplnění podmínek požadovaných Směrnicí pro osvobození příjmů z úroků od daně. Toto osvědčení je podkladem pro vydání rozhodnutí.
29. Městský soud proto neshledal důvodnou námitku žalobce, že pro vrácení daně zcela stačilo, pokud k žádosti doložil, že byly splněny materiální předpoklady pro osvobození od zdanění. I Nejvyšší správní soud totiž v citovaném rozhodnutí uvedl, že samotné naplnění podmínek vyžadovaných Směrnicí pro osvobození ještě neumožňuje žadateli jeho faktické uplatnění, neboť pro tento postup je v rámci českého právního řádu vyžadováno právě přechodí vydání rozhodnutí o osvobození od daně.
30. Z výše uvedeného tedy vyplývá jednoznačný závěr, že aby se mohl žadatel domoci vrácení daně, musí být nejprve vydáno rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů, kterým je autoritativně potvrzeno naplnění podmínek pro osvobození vymezené Směrnicí v čl. 1 odst. 13, ve spojení s jejím čl. 3, resp. obsažené v § 38nb odst. 2 zákona o dani z příjmů. Závěr žalovaného, že podmínkou postupu dle čl. 1 odst. 15 Směrnice je předchozí vydání rozhodnutí o přiznání osvobození od daně dle § 38nb zákona o dani z příjmů, je tedy zcela

v souladu jak se Směrnicí, tak i se zákonem o dani z příjmů, a proto soud ani tuto námitku neshledal důvodnou.

31. Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že podkladem pro řízení podle čl. 1 odst. 15 Směrnice je vydané rozhodnutí podle § 38nb zákona o dani z příjmů, zabýval se důvodností další žalobní námitky, ve které žalobce namítá, že bylo povinností žalovaného a správce daně v řízení dle čl. 1 odst. 15 Směrnice rozhodnout o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákon o dani z příjmů, a jelikož se tak nestalo, je napadené rozhodnutí nezákonné.
32. Městský soud považuje nejprve za nutné uvést, že žalobce podal dne 16.6.2016 žádost o vrácení sražené daně podle čl. 1 odst. 15 Směrnice spolu se žádostí o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků, vyplácených ve zdaňovacím období 2013 a 2014 od daně dle § 38nb zákona o dani z příjmů, a že o této žádosti o osvobození rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 23.8.2016, č.j. 6165817/16/2001-53521-102252 tak, že žádost zamítl, neboť žalobce podal žádost pro zdaňovací období roků 2013 a 2014 pozdě.
33. Namítá-li tedy žalobce nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že bylo povinností žalovaného a správce daně v řízení dle čl. 1 odst. 15 Směrnice rozhodnout také o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákon o dani z příjmů, je tato námitka nedůvodná, neboť správce daně rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně vydal, byť žádosti žalobce nevyhověl. V této souvislosti soud považuje žalobcovu argumentaci rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4.1.2018, sp.zn. 3 Afs 250/2016 za nepřipadnou, neboť správce daně o podané žádosti o osvobození rozhodl a vzhledem k tomu, že žalobce proti tomuto rozhodnutí nepodal odvolání, nabylo rozhodnutí právní moci.
34. Soud si je vědom toho, že ani případná existence předchozího rozhodnutí o téže věci nemusí být překážkou řízení vylučující nové projednání věci, jestliže byla dříve podaná žádost shodného obsahu rozhodnutím zamítnuta, avšak v projednávané věci ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce podal novou žádost o osvobození od licenčních poplatků, a proto nelze žalovanému vytýkat, že z rozhodnutí o zamítnutí žádosti o osvobození ze dne 23.8.2016 vycházel při vydání rozhodnutí nyní napadeného žalobou. Navíc ani sám žalobce netvrdí, že by v průběhu správního řízení novou žádost podal.
35. V další žalobní námitce žalobce nesouhlasí se závěrem, že žádost byla podána opožděně, neboť může být žádáno o osvobození od daně pouze do budoucna, a že správní orgány měly posoudit, zda jsou u žalobce splněny podmínky pro vydání rozhodnutí dle § 37nb zákona o dani z příjmů.
36. Z této námitky je patrné, že žalobce napadá závěr správce daně, který byl důvodem pro zamítnutí žádosti o osvobození příjmů z licenčních poplatků, o čemž rozhodl správce daně samostatným rozhodnutím ze dne 23.8.2016. Městský soud považuje za nutné zdůraznit, že součástí tohoto prvostupňového rozhodnutí bylo poučení o možnosti podat odvolání, které ale žalobce nevyužil a rozhodnutí tak nabylo právní moci. I z výše citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození příjmu z licenčních poplatků od daně je rozhodnutím, které podle § 65 s.ř.s. podléhá samostatně přezkumu ve správním soudnictví, a proto nemůže být podkladovým rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 75 odst. 2 s.ř.s., podle kterého „*byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví*“.

V nyní projednávané věci se tedy žalobce mohl, za předpokladu, že by vyčerpal opravné prostředky, proti vydanému rozhodnutí, kterým byla jeho žádost o osvobození zamítnuta, samostatnou žalobou ve správním soudnictví bránit. V rámci tohoto samostatného řízení mohl zpochybnit závěr o opožděnosti podané žádosti. Jestliže tak neučinil, je nyní nutné vycházet z toho, že rozhodnutím ze dne 23.8.2016 byla žádost o přiznání osvobození pravomocně zamítnuta. Vzhledem k tomu, že žalobce v řízení, jehož předmětem je soudní přezkum rozhodnutí ve věci podané žádosti o vrácení daně sražené plátcem daně při výplatě licenčních poplatků, již nemohl žádnou námitku směřující proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně uplatnit, soud se touto námitkou nezabýval.

37. Městský soud v Praze z výše uvedených důvodů k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
38. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu účelně vynaložených nákladů v řízení a žalovaný správní orgán, jemuž by právo na náhradu účelně vynaložených nákladů podle výsledku řízení náleželo, žádné náklady řízení nad rámec běžných činností správního úřadu nevykázal ani neuplatňoval. Z tohoto důvodu Městský soud v Praze vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

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). Případně-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 21. ledna 2020

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu