



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudkyně Pavly Klusáčkové a soudce Vadima Hlavatého ve věci

žalobce: **Erdrich Umformtechnik GmbH**, VČP: 684907160
se sídlem Německo, Renchen, Reiersbacherstrasse 34
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
se sídlem Praha 2, Chodská 1366/9

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39984/20/5200-11431-712136, a č. j. 39986/20/5200-11431-712136,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

I. Základ sporu

1. Rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39984/20/5200-11431-712136, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 6642628/19/2001-53521-110455. Uvedeným rozhodnutím nebylo žalobci přiznáno právo na osvobození příjmů z licenčních poplatků pro zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 a od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 (dále jen „rozhodnutí č. 1“).
2. Rozhodnutím ze dne 21. 10. 2020, č. j. 39986/20/5200-11431-712136, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 6642722/19/2001-53521-110455 (dále jen „rozhodnutí č. 2“). Ve znění rozhodnutí žalovaného byla zamítnuta žádost žalobce o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků pro zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Právo na osvobození příjmů z licenčních poplatků bylo žalobci přiznáno a stalo se závazným pro zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 a od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018.
3. Důvodem zamítnutí žádosti žalobce o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků pro zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 byla skutečnost, že žádost žalobce nebyla podána ve lhůtě, ve které žalobce mohl o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků zpětně požádat, když se tak stalo až dne 5. 6. 2019. Svě závěry žalovaný založil na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40.
4. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení celého rozhodnutí č. 1 a rozhodnutí č. 2 v části, ve které nebylo vyhověno jeho žádosti.

II. Obsah žaloby

5. V podané žalobě žalobce namítal nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadených rozhodnutí, nesprávný výklad směrnice Rady 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, (dále jen „směrnice“) a judikatury Nejvyššího správního soudu.
6. Tvrdil, že pro danou věc je rozhodná definice příjmu, který je osvobozen od daně z příjmů. Tato definice je uvedena v § 19 odst. 1 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podmínky pro možnost uplatnění osvobození licenčních poplatků jsou uvedeny v § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Ten stanoví příjemci licenčních poplatků povinnost mít vydáno rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů. Správce daně rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně z příjmů vydá v případě, že jsou splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. z) a zk) a odst. 5 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Teprve po vydání předmětného rozhodnutí je příjemce poplatků oprávněn dle § 19 odst. 1 bod 4 zákona o daních z příjmů uplatnit osvobození od daně, tj. daň nesrazit či podat dodatečné daňové tvrzení a tím de facto požádat o vrácení již sražené daně, případně tím správci daně prokázat, že ke sražení nemá dojít či dojít ani nemělo.
7. Uvedl, že žádostí, kterou podal dne 5. 6. 2019, požádal o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně z příjmů dle § 38nb zákona o daních z příjmů, tak, aby následně mohl zpětně uplatnit osvobození od daně. Žalobce byl tedy v režimu čl. 1 bod 15 směrnice. Zdůraznil, že žádostí nepožadoval přiznání osvobození. Žalobce se tak slovy směrnice nacházel v režimu „*možnost členského státu požadovat*“

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

skutečnosti uvedené v odstavci 13“. To, zda by žalobce skutečně o osvobození požádal, v dané věci nebylo řešeno.

8. Akcentoval, že pro případy, kdy byla daň sražena a daňový subjekt zamýšlí požádat o vrácení již sražené daně, směrnice uvádí, že plátcí vzniká nárok na vrácení takto sražené daně. Tento nárok je plátce oprávněn dle směrnice uplatnit ve stanovené lhůtě. Z hlediska délky této lhůty pak směrnice stanoví, že *„tato lhůta trvá nejméně dva roky ode dne platby úroků či licenčních podmínek“*. Směrnice tak dle žalobce stanoví lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně. Lhůta pro možnost členského státu požadovat skutečnosti uvedené v odstavci 13 ve směrnici a ani v zákoně o daních z příjmů stanovena není. Doplnil, že v zákoně o daních z příjmů není stanovena ani lhůta pro podání žádosti o vrácení daně, a to z důvodu, že lhůtu pro změnu daňových tvrzení stanoví § 148 daňového řádu, respektive pro placení daně § 160 daňového řádu, nejsou-li stanoveny speciální výjimky.
9. Namítal, že uvádí-li žalovaný v napadených rozhodnutích, že *„je správce daně za splnění všech zákonných předpokladů povinen přiznat osvobození příjmů z licenčních poplatků, až na dva roky zpětně od podání žádosti“*, je tento výklad nesprávný, neboť (i) směrnice takovou lhůtu nestanoví, a (ii) taková lhůta nevyplývá ani ze zákona o daních z příjmů. Navíc (iii) takto konstruovanou lhůtu nelze dovodit ani z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.
10. Dle žalobce je nesprávná úvaha žalovaného, že by *„rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků mělo ve své podstatě být rozhodnutím o stanovení daně, tj. daně vybírané srážkou podle zvláštní daně dle § 36 zákona o daních z příjmů“*. Takový výklad dle žalobce pomíjí úpravu uvedenou v § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů, která reguluje uplatnění osvobození toliko v případě, že budou splněny podmínky uvedené v § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů, mezi které patří i vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů. Je tedy zřejmé, že vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů automaticky neznamená, že daňový subjekt nebude srážkovou daň hradit, neboť k tomu, aby byly příjmy z licenčních poplatků osvobozeny, je třeba volního aktu daňového subjektu. Tento volní akt v dané věci žalobce neučinil, neboť podal pouze žádost o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů. Žalobce pak splnil veškeré podmínky stanovené pro vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů.
11. Rovněž zdůraznil, že délka lhůty pro podání žádosti o osvobození je ve směrnici zakotvena jako nejméně dva roky, nikoliv přesně dva roky. Základní lhůta dle § 148 daňového řádu činí tři roky, respektive dle § 160 daňového řádu šest let. Z uvedeného žalobce dovozoval, že podmínky směrnice na délku lhůty byla splněna. To však nic nemění na skutečnosti, že směrnice ani zákon o daních z příjmů nestanoví lhůtu pro podání žádosti dle § 38nb.
12. K poukazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, sp. zn. 3 Afs 250/2016, žalobce uvedl, že žalovaný zapomněl zmínit, že Nejvyšší správní soud aplikoval dvouletou lhůtu pouze pro účely projednávané věci, ve které žadatel v roce 2013 požádal o osvobození příjmů z licenčních poplatků právě za dva roky zpětně. Neplatí tedy obecné pravidlo, že lhůta pro podání žádosti o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o dani z příjmů činí jen a pouze dva roky.
13. Dále žalobce poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 4. 2008, sp. zn. I. ÚS 2254/07, zabývající se principem *„in dubio pro libertate“* s tím, že lhůta pro podání žádosti pro vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů není vnitrostátním právem upravena, když je zákonem limitována až lhůta pro faktické uplatnění osvobození, a to lhůtou pro stanovení a placení daně dle § 148 a 160 daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

14. Žalobce vytknul, že k osvědčení naplnění jednotlivých podmínek pro vznik práva na osvobození příjmů z licenčních poplatků za období 2014 až 2016 dle čl. I. odst. 13 směrnice ve spojení s § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů došlo až v průběhu roku 2019. K podání žádosti tak došlo ve lhůtě dvou let ode dne osvědčení naplnění podmínek pro osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně. Žádost žalobce tak byla podána včas. Tvrdil, že žalovaný v napadených rozhodnutích zaměňuje oba časové úseky a že argumentace žalovaného je zmatečná a nepřezkoumatelná. Skutečnost, že žalovaný zaměňuje časové úseky dle žalobce, vyplývá z tvrzení žalovaného, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 1. 2018, sp. zn. 3 Afs 250/2016, stanovil obecné pravidlo, že lhůta pro podání žádosti je vždy dva roky, respektive že stanovil žadatelům možnost požadovat osvobození od daně jen dva roky zpětně od podání žádosti.
15. Namítal, že mu není zřejmé, z jakého důvodu by měl být počátek běhu lhůty navázán na zákonný termín pro podání vyúčtování. Žalovaný tuto svojí úvahu nikterak neodůvodňuje, což činí napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů, když žalovaný tímto vyjádřením rozporuje jiná svá tvrzení (viz body [34] rozhodnutí č. 1 a [35] rozhodnutí č. 2)
16. Pro úplnost závěrem žaloby žalobce uvedl, že výklad zákona o daních z příjmů v tom smyslu, že je v dané věci nutno aplikovat lhůtu dvouletou, je v rozporu se základními principy evropského práva. Případné opomenutí zákonodárce upravit lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně nelze klást k tíži žalobce. Nelze tedy postupovat tak, že § 38nb zákona o daních z příjmů bude vykládáno v tom smyslu, že daňový subjekt s ohledem na čl. 1 odst. 15 směrnice může požádat o vrácení licenčního poplatku pouze ve dvouleté lhůtě. Takový postup by znamenal přiznání přímého účinku daného článku, čemuž brání skutečnost, že aplikace dvouleté lhůty by byla v neprospěch jednotlivce, přičemž směrnice může mít pouze vertikální přímý účinek.

III. Vyjádření žalovaného k podané žalobě

17. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný upozornil, že žalobní námítky korespondují s námítkami obsaženými v odvolání žalobce. S odvolacími námítkami se žalovaný v plném rozsahu vypořádal již v rámci napadených rozhodnutí. Z uvedeného důvodu žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí.
18. K námítce, týkající se lhůty pro podání žádosti, žalovaný odkázal na § 19 odst. 1 písm. z) zákona o daních z příjmů s tím, že pro uplatnění nároku na osvobození ve smyslu citovaného ustanovení je nutné splnění zákonných podmínek uvedených v § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů.
19. Poznamenal, že osvobození příjmů z licenčních poplatků bylo do zákona implementováno (v návaznosti na směrnici) zákonem č. 438/2003 Sb., přičemž nabylo účinnosti od 1. 1. 2011. Podle čl. 1 odstavce 15 směrnice platí, že *„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.“*. V souzené věci je stěžejní zodpovězení otázky, zda lze s ohledem na okamžik podání žádosti přiznat žalobci osvobození příjmů z licenčních poplatků za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

20. Možnost uplatnění osvobození příjmů z licenčních poplatků od zdanění v ČR nelze při splnění požadavků uvedených v § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů aplikovat automaticky, ale v souladu se směrnicí je osvobození od daně v zákoně o daních z příjmů podmíněno vydáním rozhodnutí, kterým je takové právo deklarováno. Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků dle 38nb zákona o daních z příjmů je zákonným a nezbytným předpokladem pro faktické uplatnění osvobození takových příjmů. To znamená, že za situace, kdy nebyla podána žádost podle § 38nb odst. 1 zákona o daních z příjmů a v návaznosti vydáno rozhodnutí podle § 38nb odst. 4 téhož zákona, je plátce daně nadále povinen daň z příjmů z licenčních poplatků poplatníka srážet, ačkoliv jsou podmínky pro jejich osvobození splněny. Podání žádosti, resp. uplatnění osvobození za předpokladu splnění zákonných požadavků, je tak právem daňových subjektů a je tedy na jejich vůli, zda takového práva využijí a zda tak učiní včas. Pozdní podání žádosti nelze klást k tíži správce daně.
21. Správce daně je za splnění všech zákonných předpokladů povinen přiznat osvobození příjmů z licenčních poplatků až na 2 roky zpětně od podání žádosti. Vyúčtování daně vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2014, jakožto daňové tvrzení, byl plátce daně podle § 137 odst. 2 daňového řádu povinen podat nejpozději dne 1. 4. 2015. Od tohoto data je nutné počítat dvouletou lhůtu, během které mohl žalobce požádat o vydání rozhodnutí dle § 38nb zákona o daních z příjmů, to znamená, že tato lhůta uplynula dne 1. 4. 2017. Vyúčtování daně vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2015, respektive roku 2016 jakožto daňové tvrzení, byl žalobce povinen podat nejpozději dne 1. 4. 2016, respektive dne 1. 4. 2017. Lhůta, v níž mohl žalobce požádat o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků za zdaňovací období roku 2015, respektive roku 2016, tedy uplynula dne 1. 4. 2018, respektive 1. 4. 2019.
22. Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků je de facto rozhodnutím o stanovení daně, v tomto případě daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 zákona o daních z příjmů, resp. čl. 12 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Stanovení daně má pevné lhůty určené § 148 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že pro zdaňovací období roku 2014 uplynula lhůta pro stanovení daně dne 1. 4. 2018, nelze ani s ohledem na tuto skutečnost žádosti předložené dne 5. 6. 2019 vyhovět. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 žalovaný doplnil, že běh lhůty pro stanovení daně byl ovlivněn zahájením daňové kontroly daně z příjmů právnických osob u plátce daně dne 1. 8. 2018, za toto zdaňovací období tak došlo k datu 1. 8. 2018 ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení lhůty pro stanovení daně, a tato začala běžet znovu.
23. Žalobce žádost podal prostřednictvím plátce daně dne 5. 6. 2019, tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2014, respektive roku 2015 a 2016, po uplynutí lhůty, ve které tak mohl úspěšně učinit. Dle žalovaného proto žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků za dotčená zdaňovací období nelze vyhovět, neboť tato nebyla podána ve lhůtě, ve které mohl žalobce o vydání rozhodnutí o osvobození příjmů z licenčních poplatků za předmětná zdaňovací období zpětně požádat. Dle žalovaného je totiž nutno článek 1 odst. 15 směrnice vykládat tak, že jsou-li fakticky naplněny podmínky pro osvobození licenčních poplatků podle směrnice, má žadatel (žalobce) od tohoto data možnost po dobu dvou let požádat o vrácení daně, resp. může požadovat osvobození od daně dva roky zpětně od podání žádosti, pokud po tuto dobu splňoval podmínky osvobození. Správce daně vyhověl žádosti za předpokladu splnění všech jejich povinných náležitostí, a přizná rozhodnutím dle § 38nb zákona o daních z příjmů

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

osvobození příjmů z licenčních poplatků i zpětně, neuplynula-li lhůta, ve které může žadatel o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození požádat. Žalovaný byl přesvědčen, že tento výklad je souladný se závěry vyslovenými Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 3 Afs 250/2016 (bod [22] a [25]).

24. Žalovaný uvedl, že se lze se ztotožnit s žalobcem, že podle směrnice lhůta pro podání žádosti trvá nejméně dva roky ode dne platby licenčních poplatků, či že zákona o daních z příjmů tuto lhůtu výslovně neupravuje, popř. že se Nejvyšší správní soud v rozsudku 3 Afs 250/2016 skutečně (primárně) zabýval možností přiznat osvobození úroků vůči zdaňovacím obdobím předcházejícím vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů, kdy s ohledem na deklaratorní povahu takového rozhodnutí tuto možnost potvrdil. Nejvyšší správní soud se nicméně v tomto rozsudku vyjádřil také ke lhůtě, ve které lze o zpětné osvobození požádat. Žalovaný tak měl v souladu se závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku sp. zn. 3 Afs 250/2016 za to, že čl. 1 odst. 15 směrnice (lhůtu pro podání žádosti) je nutno vykládat v tom smyslu, že v případě faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně, počíná běžet dvouletá lhůta, během které, a ve vztahu k níž může žadatel (žalobce) požádat o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů. Okamžik počátku běhu této dvouleté lhůty pro podání žádosti lze vztáhnout ke lhůtě pro stanovení daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, jež je spojena se lhůtou pro podání vyúčtování sražené daně plátcem daně ve smyslu § 137 odst. 2 daňového řádu, když srážku a odvod daně provádí plátce již v průběhu zdaňovacího období, vždy v souladu s § 38d zákona o daních z příjmů. Takto stanovený počátek lhůty, jež se odvíjí až od pravomocného vyměření sražené a odvedené daně, je stanoven vlastně ve prospěch poplatníka, neboť nelze odhlédnout od situace, kdy před podáním vyúčtování může docházet ze strany plátce daně k úpravě odvodu daně.
25. K námitkám žalobce spočívající v poukazu na zásadu „*in dubio pro libertate*“ a nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že při hodnocení skutkových zjištění vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, v níž se jmenovaný soud zabýval výkladem článku 1 odst. 15 směrnice, přičemž jeho závěry nelze mít za nedůvodné, „neurokonformní“, či snad *contra legem*. Dle žalovaného ale žalobce rovnocenný či konkurenční výklad tohoto článku směrnice nepředložil, a naskýtá-li se jen jeden rozumný výklad, který respektuje smysl a účel článku 1 odst. 15 směrnice není na místě o aplikaci zásady „*in dubio pro libertate*“ uvažovat.
26. Žalovaný neshledal důvodnou ani námitku „nepřezkoumatelnosti“ napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Dle žalovaného žalobce spíše nesouhlasí s právním posouzením žalovaného, než že by pro nedostatek důvodů či jeho vnitřní rozpornost nebyl schopen s napadenými rozhodnutími polemizovat. Žalovaný měl za to, že jeho postup odpovídá konstantní judikatuře, podle které není povinností soudu reagovat na každý dílčí argument (nebo tvrzení) uplatněný v žalobě a ten obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah argumentace a vypořádat se s ní. Žalovaný se zabýval meritem sporu, přičemž z napadených rozhodnutí je zřejmé, proč žalovaný dospěl k závěru, že žádosti nelze vyhovět. Napadená rozhodnutí jsou řádně odůvodněna, jsou srozumitelná, z jejich obsahu je zcela jasné, jaké otázky žalovaný považoval za rozhodné. Vzájemná souvislost jednotlivých úvah žalovaného, jakož i nosné důvody, jež v napadených rozhodnutích vyslovil, jsou zřetelné.

IV. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

27. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
28. Při ústním jednání konaném dne 11. 4. 2022 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích.
29. Soud při posouzení věci vyšel z následující právní úpravy:
- Podle § 19 odst. 1 písm. zj) zákona o daních z příjmů od daně jsou osvobozeny licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od
 - 1. obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky, nebo
 - 2. stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na území České republiky
 - Podle § 19 odst. 5 zákona o daních z příjmů osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) lze uplatnit, pokud
 1. plátce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků a příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a
 2. příjemce úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem a
 3. úroky z úvěrového finančního nástroje nebo licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území České republiky nebo státu, který není členským státem Evropské unie, státem tvořícím Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarskou konfederací, a
 4. příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb.Osvobození lze uplatnit i před splněním podmínky uvedené v bodě 1, avšak následně musí být tato podmínka splněna. Při nedodržení této podmínky se postupuje přiměřeně podle odstavce 4.
 - Podle § 38nb odst. 1 zákona o daních z příjmů poplatník, který splňuje podmínky pro osvobození podle § 19 odst. 1 písm. zj) a zk), požádá svého místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků a úroků z úvěrového finančního nástroje. Žádost lze podat i prostřednictvím plátce, avšak rozhodnutí vydá vždy správce daně místně příslušný poplatníkovi.
30. Soud o věci uvážil následovně:
31. Předně soud neshledal napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. Dle názoru soudu z napadených rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, na základě jakých

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

skutečností a důvodů a jakou úvahou žalovaný dospěl k závěru, že žádostem žalobce o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podaným podle § 38nb zákona o daních z příjmů pro období kalendářního roku 2014, 2015 a 2016 nelze vyhovět. Bylo tomu tak proto, že žádosti žalobce byly podány po uplynutí dvouleté lhůty, během které a ve vztahu k níž mohl žalobce požádat o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních z příjmů. K uvedenému závěru žalovaný dospěl na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, respektive závěrů uvedených v tomto rozsudku. Zároveň žalovaný v napadených rozhodnutích odpovídajícím způsobem vypořádal námítky vznesené žalobcem v podaném odvolání. V této souvislosti soud připomíná, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námítky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítky dílčí a související (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). Jestliže tedy žalovaný v napadených rozhodnutích jednoznačně přestřel své úvahy, pro které zamítl žádosti žalobce o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků v období kalendářního roku 2014, 2015 a 2016 a které zároveň jednoznačně vylučují námítky žalobce, skutečnost, že žalovaný výslovně nereagoval na jednotlivá tvrzení, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů, respektive nezákonnost těchto rozhodnutí.

32. Soud rovněž nepřisvědčil tvrzení žalobce, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, nelze vztáhnout na projednávaný případ. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud sice zabýval konkrétními skutkovými okolnostmi projednávaného případu, avšak na podkladě tohoto případu vyslovil obecné závěry, které lze vztáhnout i na případ žalobce. Konkrétně z uvedeného rozsudku zcela jednoznačně vyplývají obecné závěry, a to že: „(I.) od okamžiku faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně, vymezených § 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 téhož zákona. Rozhodnutím lze osvobození přiznat i za dobu předcházející jeho vydání. Dále je z tohoto rozsudku patrné, že (II.) k faktickému uplatnění osvobození úroků od daně může žadatel v souladu s § 19 odst. 5 bodem 4 zákona o daních z příjmů, přistoupit až po vydání rozhodnutí podle § 38nb tohoto zákona, které autoritativně potvrzuje naplnění skutečností vyžadovaných pro osvobození směrnici. Rozhodnutí je závazné rovněž pro plátce daně, který na jeho základě přestává pro futuro na vymezenou dobu daň srážet.“ V této souvislosti soud připomíná, že se jedná o rozhodnutí, které bylo uveřejněné ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod Sb. NSS 3707/2018, tedy o rozhodnutí se zásadním významem pro další rozhodovací činnost nejen daňových orgánů přesahující význam projednávané věci v daném případě.
33. Na výše uvedeném závěru nemůže nic změnit skutečnost, že v rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, v bodě [25] Nejvyšší správní soud konstatoval, že „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“. Žalobce v případě této námítky zcela pomíjí souvislost, v jaké tuto větu Nejvyšší správní soud uvedl, a zejména fakt, že zcela obdobný závěr je formulován např. v bodě [22] nebo v samotné úvodní větě žalobcem zmíněného bodu [25] předmětného rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

34. K výtkám žalobce, že nepožadoval přiznání osvobození od daně, že se nacházel v režimu čl. 1 odst. 15 směrnice, že to, zda by skutečně žalobce o osvobození požádal, v dané věci nebylo řešeno a že žalovaný nevydával rozhodnutí o stanovení daně, soud uvádí, že mu není zřejmé, kam mají tyto námitky směřovat. Žalobce požádal správce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb zákona o daních z příjmů pro období kalendářních roků 2014 až 2015 a současně pro období kalendářních roků 2016 až 2018 (viz žádost žalobce ze dne 3. 6. 2019 ve spojení s doplněním žádosti ze dne 24. 6. 2019). Výlučně tyto žádosti správní orgány v projednávaném případě posuzovaly a o těchto žádostech bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími, včetně jim předcházejících prvostupňových rozhodnutí. Soud připomíná, že § 38nb zákona o daních z příjmů byl do zákona o daních z příjmů implementován v návaznosti na směrnici. Žádost o vydání rozhodnutí podle § 38nb zákona o daních tak představuje žádost podle čl. 1 odst. 15 směrnice. Rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb zákona o daních pak autoritativně potvrzuje splnění podmínek pro osvobození podle § 38nb odst. 2 zákona o daních z příjmů, respektive čl. 1 odst. 13 směrnice ve spojení s čl. 3 směrnice. Uvedená skutečnost ostatně vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval, že „význam rozhodnutí o osvobození spočívá v autoritativním potvrzení skutečností, jejichž nastoupení je Směrnicí vyžadováno pro osvobození úroků od daně z příjmů“. Jestliže tedy správní orgány rozhodovaly o žádostech žalobce, závazně posuzovaly, zda žalobce splňuje podmínky pro osvobození od daně z licenčních poplatků a zda v případě, že žalobce uplatní osvobození, bude úspěšný.
35. K tvrzení žalobce, že směrnice nestanoví dvouletou lhůtu pro podání žádosti o vrácení daně, a k souvisejícím námitkám, soud uvádí, že má za to, že z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, důvod uplatnění právě dvouleté lhůty jednoznačně vyplývá. Soud připomíná, že zákon o daních z příjmů lhůtu k podání žádosti o vrácení daně, respektive žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků neupravuje, když tato lhůta je dána pouze směrnicí, konkrétně čl. 1 odst. 15 věta čtvrtá. Ve smyslu tohoto ustanovení směrnice činí lhůta k podání žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků nejméně dva roky ode dne platby úroků či licenčních poplatků. Čl. 1 odst. 15 směrnice tedy nevymezuje lhůtu k podání žádosti o vrácení daně striktně, když je členským státům ponechána jistá míra volnosti ke stanovení této lhůty ve vnitrostátních právních úpravách. Členské státy tak tuto lhůtu mohou stanovit odlišně, avšak vždy musí dodržet stanovený jediný požadavek, a to že tato lhůta nesmí být kratší než 2 roky. Požadavek na minimálně dvouletou lhůtu k podání žádosti o osvobození tak představuje minimální standard úpravy osvobození od licenčních poplatků ve vnitrostátních úpravách. Protože přijetím příslušné úpravy, konkrétně zákona č. 428/2003 Sb., nedošlo k úpravě lhůty k podání žádosti o osvobození, tzn. směrnice nebyla implementována řádně, nastal v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora přímý účinek směrnice. Na základě principu přímého účinku směrnice má lhůta k podání žádosti o osvobození podobu minimálního standardu dle čl. 1 odst. 15 směrnice, tj. činí právě dva roky.
36. K tvrzením žalobce, že přímému účinku brání skutečnost, že aplikace dvouleté lhůty by byla v neprospěch jednotlivce, přičemž směrnice může mít pouze vertikální přímý účinek, soud uvádí, že má za to, že v projednávaném případě byly splněny všechny podmínky pro použití přímého účinku směrnice. Přímý účinek směrnice popsali Soudní dvůr v rozsudku ve věci C-41/74 *van Duyn* (obdobně též např. rozsudek ve věci C-152/84 *Marshall*), v němž Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

definoval rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) skutečnost, že přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Všechny tyto podmínky byly v projednávaném případě splněny. Lhůta k provedení směrnice marně uplynula, aniž by byla upravena lhůta k podání žádosti o osvobození. Čl. 1. odst. 15 směrnice je formulován zcela přesně a bezpodmínečně, když z něho vyplývá minimální délka lhůty pro podání žádosti o osvobození. Současně uvedený článek nestanoví povinnost jednotlivci, když pouze stanoví minimální lhůtu, ve které lze žádost podat. Z výše formulovaných podmínek přímého účinku současně vyplývá, že přímý účinek směrnice není podmíněn skutečností, zda je tato směrnice ku prospěchu nebo neprospěchu jednotlivce. Přímý účinek směrnice je ve vztahu k jednotlivci podmíněn pouze skutečností, že směrnice nesmí ukládat povinnost jednotlivci, což čl. 1 odst. 15 směrnice nečiní. Protože přímý účinek směrnice dle judikatury Evropského soudního dvora není podmíněn skutečností, že aplikace musí být ku prospěchu jednotlivce, je tato námitka žalobce lichá. S ohledem na shora uvedené má soud za to, že v projednávaném případě nastal vertikální přímý účinek směrnice.

37. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti soud zároveň v projednávaném případě neshledal prostor pro uplatnění zásady „*in dubio pro libertate*“.
38. Námitku žalobce, podle které k podání žádosti došlo ve lhůtě dvou let ode dne osvědčení naplnění podmínek pro osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně, neshledal soud relevantní. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, vyplývá, že rozhodným okamžikem pro přiznání osvobození od daně je okamžik faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně. V projednávaném případě není mezi smluvními stranami sporné, že žalobce splňoval podmínky pro osvobození i v průběhu let 2014 až 2016, avšak žádost o osvobození podal až dne 5. 6. 2019, a to přestože v dřívější podání žádosti a obstarání nezbytných podkladů žalobci nic nebránilo. Tuto liknavost žalobce pak nelze přičítat k tíži daňových orgánů, ale výlučně žalobci.
39. K výtkám, které žalobce směřoval vůči počátku běhu prekluzivní lhůty, respektive jejímu navázání na termín pro vyúčtování daně, soud sděluje, že má za to, že výklad provedený daňovými orgány byl učiněn ve prospěch žalobce. Žalobce žádost o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků podal dne 5. 6. 2019, kdy byla správci daně doručena žádost žalobce. Při striktní aplikaci závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018, č. j. 3 Afs 250/2016-40, by tak měl žalobce nárok na vydání rozhodnutí o osvobození od 5. 6. 2017. Naproti tomu daňové orgány při stanovení počátku běhu prekluzivní lhůty zohlednily, že se v projednávaném případě jednalo o osvobození od srážkové daně, jejíž vyúčtování byl žalobce povinen učinit podle § 137 odst. 2 daňového řádu vždy do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku. Na místo, aby daňové orgány odvíjely běh prekluzivní lhůty zpětně od 5. 6. 2019, kdy žalobce podal žádost o osvobození, tak daňové orgány činily zpětně od posledního data vyúčtování srážkového daně předcházejícího podání žádosti žalobce, tj. od 1. 4. 2019. Na základě tohoto postupu bylo žalobci přiznáno osvobození i pro celý rok 2017, nikoliv pouze pro jeho část, která by odpovídala okamžiku podání žádosti. Soud provedenou úvahu daňových orgánů považuje za logickou a činěnou ve prospěch žalobce. Z uvedeného důvodu soud námitku žalobce neshledal důvodnou.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

40. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.

41. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

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 dne 11. dubna 2022

Mgr. Milan Tauber v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. H.