



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Erdrich Umformtechnik GmbH**, se sídlem Reiersbacherstrasse 34, Renchen, Spolková republika Německo, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 10. 2020, čj. 39984/20/5200-11431-712136 a čj. 39986/20/5200-11431-712136, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2022, čj. 17 Af 36/2020-56,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2022, čj. 17 Af 36/2020-56, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, čj. 39984/20/5200-11431-712136, a rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2020, čj. 39986/20/5200-11431-712136, v rozsahu změny výroku prvostupňového rozhodnutí jeho nahrazením textem pod bodem I. ve znění: „*Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků pro zdaňovací období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 se zamítá.*“, **se ruší** a věci **se** v tomto rozsahu **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti celkem **30 965 Kč** k rukám její zástupkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně požádala prostřednictvím plátce daně o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození od daně z příjmů z licenčních poplatků podle § 38nb zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), pro zdaňovací období 2014, 2015, 2016, 2017 a 2018. Za zdaňovací období 2017 a 2018 jí žalovaný právo na osvobození příjmů přiznal (výrokem pod bodem II. rozhodnutí čj. 39986/20/5200-11431-712136), ve zbytku byly žádosti zamítnuty. Žalobkyně totiž o osvobození požádala dne 5. 6. 2019, a podle žalovaného tudíž podala žádost ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2014, 2015 a 2016 po lhůtě (opožděně).

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutím žalovaného bránila žalobou, kterou zamítl Městský soud v Praze (městský soud). Podle městského soudu žalovaný při posuzování žalobkyniných žádostí správně uplatnil dvouletou lhůtu. Prostřednictvím § 38nb ZDP byla do tohoto zákona transponována směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (směrnice 2003/49). *Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* představuje podle městského soudu žádost podle čl. 1 odst. 15 směrnice a *rozhodnutí o přiznání osvobození* příjmů z licenčních poplatků pak autoritativně potvrzuje splnění podmínek podle § 38nb odst. 2 ZDP, resp. čl. 1 odst. 13 ve spojení s čl. 3 směrnice 2003/49. ZDP sice sám lhůtu k podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* příjmů neupravuje, tato lhůta nicméně podle městského soudu vyplývá z čl. 1 odst. 15 věty čtvrté směrnice 2003/49 a činí nejméně dva roky ode dne platby licenčních poplatků. Toto ustanovení nevymezuje konkrétní lhůtu k podání žádosti, ale stanovuje minimální standard. Členským státům je tedy ponechána jistá míra volnosti ke stanovení této lhůty ve vnitrostátních právních úpravách. Protože v českém právu nebyla v návaznosti na čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 žádná lhůta zakotvena, nastal v souladu s judikaturou Soudního dvora přímý účinek směrnice. Lhůta k podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* tak činí podle městského soudu právě dva roky.

[3] Městský soud odkázal též na rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2018, čj. 3 Afs 250/2016-40, č. 3707/2018 Sb. NSS, podle něhož je čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 potřeba vykládat v tom smyslu, že okamžikem naplnění požadavků pro osvobození od daně zakotvených v čl. 1 odst. 13 a čl. 3 směrnice 2003/49 počíná běžet dvouletá lhůta, během které lze požádat o vydání rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 směrnice 2003/49, resp. § 38nb ZDP. Obdobně lze také osvobození požadovat zpětně pouze ve vztahu k takto vymezenému období dvou let.

II. Argumentace účastníků řízení

Kasační stížnost žalobkyně

[4] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností z důvodů spadajících pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.).

pokračování

[5] Stěžovatelka nesouhlasí s aplikací vertikálního přímého účinku čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49. V jejím případě je uplatňován v rozporu s judikaturou Soudního dvora sestupně, a to v její neprospěch (rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 1986, *Marshall*, C 152/84, bod 48). Aplikace dvouleté lhůty vede k zamítnutí stěžovatelčiny žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození, v důsledku čehož nebude možné uplatnit osvobození od daně, takže stát obdrží daň vyšší. Ustanovení čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 navíc nesplňuje ani požadavek přesnosti a bezpodmínečnosti.

[6] Městský soud ani správní orgány podle stěžovatelky nerozlišují jednotlivé pojmy směrnice 2003/49 a ZDP a zaměňují je. ZDP ani směrnice 2003/49 neupravují lhůtu pro doložení skutečností uvedených v čl. 1 odst. 13 směrnice 2003/49, ani lhůtu pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb odst. 1 ZDP (čl. 1 odst. 12 směrnice 2003/49). Lhůta obsažená v čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 stanovuje minimální délku lhůty pro vrácení již sražené daně, nikoli pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí* ve smyslu čl. 1 odst. 12 a 13 směrnice 2003/49.

[7] *Žádost o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb ZDP přitom představuje žádost podle čl. 1 odst. 11 až 13 směrnice 2003/49. Stěžovatelka uvedla, že *žádost o vrácení daně* podle čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 je optikou vnitrostátního práva daňové tvrzení (daňové přiznání či vyúčtování). Tomu odpovídá i znění čl. 1 odst. 15, který minimální lhůtu počítá od platby licenčních poplatků, nikoli od faktického naplnění požadavků pro osvobození od daně. Toto ustanovení tedy nelze použít za situace, kdy ke srážce daně ještě nedošlo, protože doposud nemůže dojít k vrácení daně. Závěry rozsudku NSS č. 3 Afs 250/2016-40 městský soud neaplikoval správně.

[8] Vnitrostátní právo přitom podle stěžovatelky upravuje vlastní lhůty pro vrácení sražené daně, a to lhůtu pro stanovení daně v § 148 a lhůtu pro placení daně v § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Není tedy důvod pro přímý účinek směrnice. *Žádost o vrácení sražené daně* představuje podle daňového řádu daňové přiznání ve smyslu § 139 odst. 1 a § 143 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného

[9] Podle žalovaného je čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 formulován dostatečně přesně a bezpodmínečně, protože z něj vyplývá minimální délka lhůty pro podání žádosti o osvobození. Nic na tom nemění skutečnost, že směrnice dává členskému státu možnost volby konkrétní délky lhůty při dodržení minimální spodní hranice.

[10] Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatelky, že městský soud aplikoval sestupný vertikální přímý účinek směrnice. Čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 totiž pouze stanovuje minimální lhůtu pro podání žádosti. Jak totiž uvedl městský soud, možnost použití přímého účinku směrnice není závislá na tom, zda je směrnice ku prospěchu nebo neprospěchu jednotlivce, protože aplikace přímého účinku je podmíněna pouze tím, že směrnice nesmí ukládat jednotlivci povinnost, což však čl. 1 odst. 15 nečiní.

[11] Ve vztahu k ostatním námitkám odkazuje žalovaný na rozsudek NSS č. 3 Afs 250/2016-40, který odpovídá na všechny sporné otázky kasační stížnosti. I když se

třetí senát zabýval konkrétními skutkovými okolnostmi svého případu, vyslovil obecné závěry, které jsou použitelné i nyní.

III. Předběžná otázka a rozsudek Soudního dvora

[12] NSS položil usnesením ze dne 26. 11. 2024, čj. 2 Afs 140/2022-43, Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

- 1) *Lze směrnici Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, vykládat v tom smyslu, že umožňuje státu zdroje na základě rozhodnutí podle článku 1 odst. 12 přiznávat osvobození od daně také za období, které předcházelo okamžiku předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, případně okamžiku vydání samotného rozhodnutí?*
- 2) *Pro případ, že odpověď na otázku č. 1 je kladná, vyplývá ze směrnice, případně z jiné normy unijního práva, ať už přímo nebo nepřímo*
 - a. *jakákoli lhůta pro předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat pro účely vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle čl. 1 odst. 12, případně*
 - b. *jakékoli časové omezení ohledně toho, za jak dlouhé období předcházející předložení osvědčení a podpůrných informací, které může stát zdroje rozumně požadovat, lze přiznat osvobození od daně?*

[13] Soudní dvůr v rozsudku ze dne 5. 3. 2026, ve věci C-828/24 *Erdrich Umformtechnik*, odpověděl následovně:

- 1) *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 musí být vykládána v tom smyslu, že umožňuje členskému státu zdroje na základě rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 této směrnice přiznávat osvobození od daně za období, které předcházelo okamžiku vydání tohoto rozhodnutí, případně za období, které předcházelo okamžiku, kdy bylo příslušnému správnímu orgánu předloženo osvědčení a podpůrné informace, které může tento členský stát rozumně požadovat.*
- 2) *Směrnice 2003/49 musí být vykládána v tom smyslu, že nestanoví lhůtu pro předložení osvědčení a podpůrných informací, které může členský stát zdroje rozumně požadovat pro účely vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle čl. 1 odst. 12 této směrnice, ani časové omezení ohledně toho, za jak dlouhé období předcházející jejich předložení lze osvobození od daně přiznat.*

[14] Žalovaný ve vyjádření k rozsudku Soudního dvora uvedl, že vydání rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 směrnice 2003/49, resp. § 38nb ZDP, je nutnou podmínkou pro přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků od daně, a nemůže se vztahovat na příjmy plynoucí před okamžikem vydání tohoto rozhodnutí. Směrnice 2003/49 připouští vícero možných procedur pro přiznání osvobození od daně. Z české vnitrostátní úpravy

pokračování

však neplyne, že by rozhodnutí podle § 38nb odst. 1 ZDP mělo mít zpětné účinky. Vyplývá to z jedné ze zásad daňového práva, podle které všechna rozhodnutí, kterými se zakládají, mění nebo ruší práva a povinnosti (tedy i rozhodnutí podle § 38nb ZDP), mají konstitutivní charakter a působí od svého vydání, resp. nabytí právní moci, a to vždy do budoucna. Pokud by takové rozhodnutí mělo mít zpětné právní účinky, musela by to příslušná právní norma přímo stanovit, což v tomto případě neplatí. Samotná možnost vydání rozhodnutí se zpětnými účinky by dle žalovaného byla i nelogická a obnášela zbytečnou administrativu. Smyslem rozhodnutí je poskytnout daňovým subjektům jistotu, že správce daně potvrdil oprávněnost osvobození od daně, a na straně plátce tak ve chvíli vyplacení dotčeného příjmu nemusí dojít ke srážce daně a správce daně bude mít v době podání daňového tvrzení osvědčeno, že deklarovaný příjem je od daně osvobozen.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Podle § 38nb odst. 1 ZDP 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.

[18] Podle § 19 odst. 5 bodu 4. ZDP lze osvobození podle odstavce 1 písm. zj) a zk) uplatnit, pokud příjemci úroků z úvěrového finančního nástroje nebo licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb.

[19] Podle čl. 1 odst. 12 směrnice 2003/49 může stát zdroje 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.

[20] Podle čl. 1 odst. 13 směrnice 2003/49 musí být osvědčení předkládané pro každou smlouvu, na jejímž základě se platba úroků či licenčních poplatků uskutečňuje, pro účely odstavců 11 a 12 platné nejméně jeden rok, avšak ne déle než tři roky ode dne vystavení a musí obsahovat dále vyjmenované skutečnosti [pozn. NSS: výčet pod písm. a) až e) není pro nynější případ podstatný].

[21] Podle čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49 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] Jak Soudní dvůr uvedl ve věci *Erdrich Umformtechnik*, bodu 30, směrnice 2003/49 umožňuje členskému státu zdroje na základě rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 této směrnice přiznávat osvobození od daně za období, které předcházelo okamžiku vydání tohoto rozhodnutí, případně za období, které předcházelo okamžiku, kdy bylo příslušnému správnímu orgánu předloženo osvědčení a podpůrné informace, které může tento členský stát rozumně požadovat.

[23] Tuto základní premisu, tedy že osvobození lze na základě rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12 směrnice 2003/49, resp. podle české úpravy podle § 38nb ZDP, přiznat se „zpětným účinkem“, respektovali žalovaný i městský soud, neboť přiznání osvobození připustili za dvě zdaňovací období předcházející žádosti stěžovatelky. Žalovaný však nyní argumentuje, že ani tento přístup není správný, neboť dle české vnitrostátní úpravy jsou rozhodnutí dle daňového řádu zásadně konstitutivní s účinkem do budoucna, pokud se nestanoví jinak, což dle žalovaného nenastalo.

[24] Soudní dvůr ve věci *Erdrich Umformtechnik* hovoří toliko o možnosti členského státu zdroje přiznat osvobození od daně za období, které předcházelo okamžiku vydání *rozhodnutí o přiznání osvobození*, případně za období, které předcházelo okamžiku, kdy bylo příslušnému správnímu orgánu předloženo osvědčení a podpůrné informace, které může tento členský stát rozumně požadovat. Z toho ovšem nevyplývá, že by to tak muselo nutně být. Nicméně tuto otázku již NSS ve vztahu k české právní úpravě vyřešil, a to v rozsudku čj. 3 Afs 250/2016-40. Rozsudek Soudního dvora ve věci *Erdrich Umformtechnik* sice částečně závěry tohoto rozsudku překonal, jak NSS vysvětlí podrobněji dále, nicméně toliko ve vztahu ke lhůtě pro podání žádosti o rozhodnutí podle § 38nb ZDP, nikoli pokud jde o vnitrostátní povahu tohoto rozhodnutí a jeho časové účinky.

[25] Význam rozhodnutí o osvobození podle § 38nb ZDP spočívá v *autoritativním potvrzení* skutečností, jejichž nastoupení je směrnicí 2003/49 vyžadováno pro osvobození úroků nebo licenčních poplatků od daně z příjmů. Ve vztahu k potvrzení zákonem požadovaných skutečností má tedy uvedené rozhodnutí podle § 38nb ZDP deklaratorní povahu. Zároveň je ovšem třeba zdůraznit, že tím není popřena jeho role nezbytného předpokladu pro faktické uplatnění osvobození, čemuž odpovídá i znění § 19 odst. 5 bodu 4. ZDP (osvobození lze uplatnit, pokud příjemci úroků *bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb*). Stejně tak má rozhodnutí význam i pro plátce daně, pro něhož je závazné. Na základě něho přestává plátce daně *pro futuro* na vymezenou dobu srážet daň (rozsudek NSS čj. 3 Afs 250/2016-40, bod 24).

[26] Žalovaný nad rámec obecné polemiky nepředestřel konkrétní argumenty vyvracející výše uvedené závěry, přičemž ani NSS neshledal důvody se od rozsudku čj. 3 Afs 250/2016-60, bodu 24, odchýlit. Podle české právní úpravy tedy lze právo na osvobození přiznat rozhodnutím podle § 38nb ZDP i zpětně. Otázkou však zůstává, zda je toto „zpětné“ působení rozhodnutí omezeno na dva roky před podáním žádosti, jak uvedl NSS v rozsudku čj. 3 Afs 250/2016-60, bodu 22, a jak to učinil žalovaný v této věci.

pokračování

[27] Podle rozsudku Soudního dvora ve věci *Erdrich Umformtechnik*, bodu 39, směrnice 2003/49 nestanoví lhůtu pro předložení osvědčení a podpůrných informací pro účely vydání rozhodnutí o přiznání osvobození podle čl. 1 odst. 12 této směrnice. Soudní dvůr též výslovně vyloučil aplikaci dvouleté lhůty podle čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49, protože jednak se nevztahuje na postupy podle čl. 1 odst. 12 (bod 35), a jednak by tak byla směrnicí sama o sobě založena jednotlivci povinnost, což je nepřípustné (bod 37). Je tak na vnitrostátním právním řádu každého státu, aby lhůtu pro předložení osvědčení a podpůrných informací k *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození* stanovil na základě zásady procesní ekonomie (bod 38).

[28] Závěry rozsudku NSS čj. 3 Afs 250/2016-40, bodu 22, podle kterých je žádost o vydání rozhodnutí podle § 38nb ZDP žádostí podle čl. 1 odst. 15 směrnice 2003/49, a proto má žadatel od okamžiku splnění podmínek pro osvobození lhůtu dvou let pro podání žádosti o vrácení sražené daně za období, po které podmínky osvobození fakticky splňoval, jsou tedy rozsudkem Soudního dvora ve věci *Erdrich Umformtechnik* překonány.

[29] NSS se proto zaměřil na to, zda české právní předpisy upravují lhůtu pro podání *žádosti o vydání rozhodnutí o přiznání osvobození*, neboť bez toho nelze zodpovědět otázku, zda je posouzení městského soudu správné. Ačkoli úvahy založené na přímém účinku směrnice dovozené rozsudkem NSS čj. 3 Afs 250/2016-40 nelze aplikovat, samo o sobě to nevylučuje, že závěr o lhůtě dvou let k podání žádosti o rozhodnutí podle § 38nb ZDP je v pořádku. Stěžovatelka přitom žádala o vydání rozhodnutí podle § 38nb ZDP ve vztahu k pěti zdaňovacím obdobím předcházejícím její žádosti. Z napadených rozhodnutí ani z obsahu spisu nevyplývá, že by samotná daňová povinnost za období, k nimž se žádost o přiznání osvobození vztahuje, byla v době rozhodování správních orgánů prekludována. Podle NSS platí, že bylo-li by možné dovodit městským soudem aplikovanou dvouletou lhůtu jiným způsobem, namísto by bylo napadený rozsudek toliko korigovat. Zároveň je třeba vypořádat se s možným výkladem, který již NSS nastínil v bodě 21 usnesení čj. 2 Afs 140/2022-43, podle něhož lze uvažovat o dovození lhůty tříleté.

[30] Podle § 38nb odst. 3 ZDP nesmí být informace obsažené v žádosti a jejich povinných náležitostech starší 3 let. To by mohlo naznačovat, že žadatel má tři roky na doložení relevantních skutečností, tedy i na podání žádosti. Toto ustanovení je odrazem čl. 1 odst. 13 směrnice 2003/49, podle kterého osvědčení předkládané pro každou smlouvu, na jejímž základě se platba úroků či licenčních poplatků uskutečňuje, má dobu platnosti nejvýše tři roky ode dne vystavení. Soudní dvůr však uvedl, že takové ustanovení neukládá žadateli lhůtu k předložení osvědčení a podpůrných informací příslušnému správnímu orgánu a nestanoví ani časové omezení ohledně toho, za jak dlouhé období předcházející jejich předložení lze přiznat osvobození od daně (bod 33 věci *Erdrich Umformtechnik*). V souladu s těmito závěry je nutné vykládat i § 38nb odst. 3 ZDP, a nelze z tohoto ustanovení dovodit vnitrostátní lhůtu pro podání žádosti o vydání rozhodnutí podle § 38nb ZDP.

[31] Je pravdou, že § 38nb odst. 5 písm. b) ZDP mezi náležitosti rozhodnutí o přiznání osvobození řadí omezení na tři bezprostředně po sobě jdoucí zdaňovací období, pro které lze osvobození přiznat. Ani z toho však nelze podle NSS dovodit, že osvobození lze přiznat toliko pro (nejbližší) tři minulá zdaňovací období. Jak vyplývá z postupu daňových

orgánů, které jednu žádost o přiznání osvobození pro více než tři zdaňovací období rozdělily na více řízení, představuje toto pravidlo procesní omezení rozsahu zdaňovacích období, pro které lze osvobození přiznat v jednom rozhodnutí. Ostatně tento časový rozsah nijak nestanoví vztah mezi těmito zdaňovacími obdobími a okamžikem podání žádosti nebo vydání rozhodnutí, nevylučuje tedy například, aby se jednalo o tři po sobě jdoucí zdaňovací období o několik let předcházející vydané rozhodnutí.

[32] Žalovaný též v napadeném rozhodnutí čj. 39984/20/5200-11431-712136, bodu 36, argumentoval, že rozhodnutí o přiznání osvobození podle § 38nb ZDP je ve své podstatě rozhodnutím o stanovení daně, tj. daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 ZDP, resp. příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Přiznání osvobození dle žalovaného pro plátce i poplatníka znamená stanovení daně ve výši 0 Kč a má pevné lhůty určené § 148 daňového řádu. Jak ale vyplývá z výše uvedené judikatury, význam rozhodnutí podle § 38nb ZDP spočívá v autoritativním potvrzení skutečností vyžadovaných po osvobození úroků nebo licenčních poplatků od daně z příjmů (viz rozsudek NSS čj. 3 Afs 250/2016-40, bod 24), formálně však osvobození nepřiznává, ale představuje podmínku pro jeho faktické uplatnění, a nejde tak o rozhodnutí o stanovení daně. Lhůtu pro podání žádosti o vydání rozhodnutí podle § 38nb ZDP (ani omezení „zpětného“ účinku takového rozhodnutí) nelze tedy dovodit ani ze lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu).

[33] Podobně ani z ostatních ustanovení ZDP či daňového řádu NSS nezjistil, že by vnitrostátní právní úprava stanovila jakékoli časové omezení pro podání *žádosti o rozhodnutí o přiznání osvobození* podle § 38nb ZDP, tedy ani limity týkající se dosahu takového rozhodnutí směrem do minulosti. Tuto skutečnost však nelze vnímat jako deficit. Sama směrnice 2003/49 nepředpokládá žádnou lhůtu pro podání žádosti o rozhodnutí podle čl. 1 odst. 12, ani žádné omezení ve vztahu ke „zpětné účinnosti“ tohoto rozhodnutí, na rozdíl od lhůty pro podání žádosti o vrácení již sražené daně podle čl. 1 odst. 15 téže směrnice. To je však v souladu s cíli směrnice (body 35 a 36 věci *Erdrich Umformtechnik*). Z bodů 2 a 4 preambule směrnice 2003/49 vyplývá záměr odstranit formalitu a zajistit stejné daňové zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací v souvislosti se zrušením zdanění úroků a licenčních poplatků prováděných mezi přidruženými společnostmi z různých členských států i mezi stálými provozovny těchto společností.

[34] Jelikož vnitrostátní ani unijní úprava nestanoví žádné časové omezení pro podání žádosti o rozhodnutí o přiznání osvobození podle § 38nb ZDP, nemohou závěry městského soudu a správních orgánů týkající se nevyhovění žádosti pro její opožděné podání obstát.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[35] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a městský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného v žalobou napadeném rozsahu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, NSS za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně

pokračování

zrušil i žalobou napadená rozhodnutí žalovaného v rozsahu uvedeném ve výroku a věci ve stejném rozsahu vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li NSS i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným NSS ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[36] V následném řízení žalovaný při posuzování žádosti stěžovatelky ohledně zbylých tří (z původních pěti) zdaňovacích období předcházejících datu jejího podání zohlední, že vnitrostátní ani unijní úprava nestanoví časové omezení pro podání žádosti o rozhodnutí o přiznání osvobození podle § 38nb ZDP ani nevymezuje, jak časově vzdáleného období se takové rozhodnutí může týkat.

[37] Protože NSS zrušil rozsudek městského soudu i (část) rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka (jež dosáhla zrušení napadených rozhodnutí žalovaného v rozsahu, který v žalobě navrhla) právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[38] V řízení o žalobě u městského soudu představují náklady řízení následující částky:

- Soudní poplatek ve výši 6 000 Kč (žaloba proti dvěma rozhodnutím).
- Odměna zástupkyně, konkrétně příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2024], tj. tři úkony právní služby v hodnotě 5 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 3 advokátního tarifu – podle rozsudku NSS ze dne 11. 1. 2023, čj. 8 Afs 27/2021-67, č. 4446/2023 Sb. NSS, bodu 42, soud v rámci jednoho řízení přezkoumává více správních rozhodnutí, zohlední při výpočtu náhrady nákladů řízení při určení odměny za jeden úkon právní služby § 12 odst. 3 advokátního tarifu, a to jak v případě, kdy žalobce napadl více správních rozhodnutí samostatnými žalobami, které posléze soud spojil ke společnému projednání, tak v případě, kdy žalobce více správních rozhodnutí napadl pouze jednou společnou žalobu; později aprobováno i rozšířeným senátem v rozsudku ze dne 5. 9. 2023, čj. 2 Afs 363/2019-50, bodu 52], celkem tedy 15 300 Kč. Žádost o odročení jednání ze dne 5. 4. 2022 nepovažuje NSS za úkon právní služby potřebný k účelnému uplatňování nebo bránění práva stěžovatelky ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 2. 2024, čj. 10 Afs 317/2022-40, bod 13 a ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 65/2023-68, bod 41).
- Náhrada hotových výdajů v paušální částce 900 Kč (3 × 300 Kč).
- Zástupkyně je plátkyně DPH, a proto se její odměna a hotové výdaje zvyšují o částku odpovídající této dani (tj. 21 %), celkem tedy o 3 402 Kč.

- Celková náhrada nákladů řízení před městským soudem činí 25 602 Kč.

[39] V řízení o kasační stížnosti vedeném u NSS představují náklady řízení následující částky:

- Soudní poplatek ve výši 5 000 Kč (kasační stížnost).
- Odměna zástupkyně, konkrétně podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ve znění do 31. 12. 2024], tj. jeden úkon právní služby. Způsob výpočtu tarifní hodnoty v řízení o kasační stížnosti v situaci, kdy bylo předmětem řízení před městským soudem více rozhodnutí žalovaného (a tedy otázka aplikace § 12 odst. 3 advokátního tarifu i na řízení o kasační stížnosti), je v současné době posuzován rozšířeným senátem (předkládací usnesení ze dne 4. 3. 2024, čj. 10 Afs 60/2022-46), a proto NSS nemohl o výši odměny za úkon učiněný v řízení o kasační stížnosti zatím rozhodnout.
- Náhrada hotových výdajů v paušální částce 300 Kč (1 × 300 Kč).
- Zástupkyně je plátkyně DPH, a proto se její hotové výdaje zvyšují o částku odpovídající této dani (tj. 21 %), celkem tedy o 63 Kč.
- Celková výše odměny za zastupování v řízení o kasační stížnosti, která je určitelná již nyní, tedy činí 5 363 Kč.

[40] Žalovaný je tedy povinen uhradit stěžovateli k rukám její zástupkyně náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 30 965 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. O zbývajících výši náhrady za zastupování v řízení o kasační stížnosti rozhodne soud samostatným usnesením poté, co se k dané otázce vysloví rozšířený senát (shodně např. rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2026, čj. 2 Afs 4/2024-58, bod 50).

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

V Brně dne 19. června 2026

Eva Šonková
předsedkyně senátu